

GENERALINIO ADVOKATO

Philippe LÉGER IŠVADA,

pateikta 2005 m. gegužės 12 d.1(1)

Byla C-291/03

My Travel plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(*VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris (Jungtinė Karalystė) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnis – Kelionių organizatorių bei turų operatorių schema – Paties tokio subjekto teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis – Apmokestinamosios vertės apskaičiavimo metodas – Paslaugų paketo kainos paskirstymas tarp paties tokio subjekto teikiamų paslaugų ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis – Rinkos vertės kriterijaus taikymas“

1. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(2) 26 straipsnis numato specialią pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) schemą kelionių organizatoriams ir turų operatoriams. Ši speciali schema taikoma tiems organizatoriams ir operatoriams, už nustatytą kainą teikiantiems keliautojams paslaugą, kuri sudaro kelios iš trečiųjų asmenų pirktos paslaugos, *inter alia*, apgyvendinimo ir transporto. Pagal šią schemą PVM apmokestinamųjų vertė sudaro ne kelionės kaina be mokesčio, o kelionių organizatoriaus marža, t. y. kliento sumokėtos kainos be mokesčio ir kelionės organizatoriaus išlaidų, patirtų siegiant trečiųjų asmenų paslaugas, skirtumas.

2. 1998 m. spalio 22 d. Sprendime *Madgett ir Baldwin*(3) Teisingumo Teismas patikslino, kad kai kelionių organizatoriaus teikiamą paslaugą paketą sudaro ir iš trečiųjų asmenų perkamos paslaugos, ir jo paties teikiamos paslaugos, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio speciali schema taikoma tik trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms.

3. Taip pat jis nusprendė dėl metodo atskirti paslaugų paketo kainos dalį už paties kelionių organizatoriaus teikiamas paslaugas. Tiksliau kilo klausimas, ar taikant šį metodą turų bėti atsižvelgta į kelionių organizatoriaus patirtas faktines šios paslaugų sąnaudas, kaip to reikalavo Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės teisės aktai, ar į rinkos vertę. Teisingumo Teismas nusprendė, jog negalima reikalauti iš tokio subjekto, kad jis apskaičiuotų paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią jo paties teikiamoms paslaugoms, taikydamas faktinį sąnaudų kriterijų, jei galima šią kainos dalį nustatyti pagal panašią paslaugų rinkos vertę.

4. Turų operatorius bendrovė *Airtours*, pervadinta *MyTravel plc*(4), taip pat esanti PVM mokėtoja

Jungtinėje Karalystėje, 1995–1999 m. mokėtinus mokesčius apskaičiavusi taikydama faktinį s?naud? kriterij?, remdamasi šiuo sprendimu, papraš? savo nacionalin?s valdžios institucijos leisti jai perskaičiuoti šiuos mokesčius už tam tikrus metus taikant rinkos vert?s kriterij?.

5. *VAT and Duties Tribunal*, Man?esteris (Jungtin? Karalyst?) prašo Teisingumo Teismo atsakyti, ar tur? operatorius, pavyzdžiui, *My Travel*, gali perskaičiuoti savo mokėtin? PVM, taikydamas min?tame sprendime *Madgett ir Baldwin* apib?dint? rinkos vert?s metod?.

I – Teisinis pagrindas

A – Šeštosios direktyvos 26 straipsnis

6. Kelioni? organizatori? ir tur? operatori? paslaugas už nustatyt? kain? dažniausiai sudaro kelios paslaugos, *inter alia*, transporto ir apgyvendinimo, teikiamos tiek valstyb?s nar?s, kurioje yra ?mon?s buvein? arba fiksuota vieta, teritorijoje, tiek už jos rib?.

7. Taikant bendras apmokestinimo vietas, apmokestinamosios vert?s ir pardavimo mokes?io atskaitos taisyklės, ?kio subjektai d?l teikiam? paslaug? kiekio ir teikimo vietos susidurt? su praktiniais sunkumais, kurie gali trukdyti vykdyti j? veikl?. Be to, siekdami susigr?žinti organizuojant kelion? iš kit? ?moni? ?sigyt? paslaug? pardavimo mokest?, šie apmokestinamieji asmenys tur?t? atlikti b?tinus administracinius formalumus kiekvienoje valstyb?je nar?je, kurioje jie ?sigijo šias paslaugas.

8. Taigi Šeštosios direktyvos 26 straipsnio tikslas – supaprastinti Bendrijos teis?s norm? d?l PVM taikym? šiems ?kio subjektams(5) ir ypa? užtikrinti supaprastint? pardavimo mokes?io atskait? bet kurioje valstyb?je nar?je, kurioje jis buvo sumok?tas(6).

9. Taigi jis nustato speciali? schem? kelioni? organizatoriams ir tur? operatoriams, kurie sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdami kelioni? paslaugas naudojami kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis(7).

10. Pagal šią schem? visi kelioni? organizatoriaus sandoriai yra laikomi viena paslauga ir ši paslauga yra apmokestinama toje vietoje, kurioje kelioni? organizatorius yra ?steig?s savo versl? arba turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas(8).

11. Ši speciali schema taip pat numato nukrypim? nuo bendros schemos, numatytos Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, pagal kuri? PVM apmokestinam?j? vert? sudaro viskas, kas sudaro atlyg?, kur? paslaug? teik?jas gauna iš pirk?jo(9). Tos pa?ios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies tre?iame sakinyje ?tvirtinta:

„Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelioni? organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti keleivis be prid?tin?s vert?s mokes?io, ir kelion?s organizatoriaus patirt? faktini? s?naud? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

12. D?l šio apmokestinamosios vert?s sumažinimo iki maržos „(PVM), imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je“(10).

B – Nacionalin?s teis?s aktai

13. Šeštosios direktyvos 26 straipsnis perkeltas ? Jungtin?s Karalyst?s teis? 1994 m. PVM ?statymo (*Value Added Tax Act 1994*) 52 straipsniu ir 1987 m. Nutarimu d?l tur? operatoriams

taikomo PVM (*Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987*).

14. Tur? operatori?, teikian?i? keliautojams i? tre?i?j? asmen? ?sigytas paslaugas, mar?os apskai?iavimo schema pagrindin?je byloje nagrin?jamais mokestiniais laikotarpiais yra nustatyta *Commissioners of Customs & Excise*(11) aplinkra?tyje 709/5/88 ir aplinkra?tyje 709/5/96, vadinamuosiuose „Tour Operators' Margin Scheme“ (Tur? operatori? mar?os schema). Pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pa?ymi, kad d?l ?io proceso ?iuose aplinkra??iuose numatytos schemos gali b?ti laikomos tapa?iomis(12).

15. TOMS schema numato, kad tur? operatorius, kurio paslaug? sudaro ir paslaugos, teikiamos naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, ir jo paties paslaugos, turi paskirstyti paslaug? paketo bendr? kain? pagal s?naudas, kurias jis patyr? teikdamas kiekvienos ?ios r??ies paslaugas. Paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, s?naudos atitinka sum?, kurios tretieji asmenys reikalauja i? operatoriaus. Jo paties teikiam? paslaug? s?naudos apskai?iuojamos pagal jo buhalterin? apskait?. Jis, atskirai apskai?iav?s paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? paslaugomis, s?naudas ir savo paties teikiam? paslaug? s?naudas, turi i?skai?iuoti ?ias s?naudas i? bendros nustatytos kainos, kad nustatyt? bendr? mar??. Paskui jis turi paskirstyti ?i? bendr? mar?? proporcingai savo paties teikiam? paslaug? bendroms s?naudoms ir paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, s?naudoms. Paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, mar?ai taikoma ?e?tosios direktyvos 26 straipsnio schema, o paslaug? paketo dalis, atitinkanti paties operatoriaus teikiamas paslaugas, apmokestinama pagal ?ios direktyvos bendras taisykles.

C – *Sprendimas Madgett ir Baldwin*

16. Madgett ir Baldwin tur?jo vie?but? Devone, Anglijoje. 90 % j? klient? pirkdavo paslaug? paket?, t. y. mok?davo nustatyt? sum? u? apgyvendinim? su daliniu maitinimu, atve?im? ? vie?but? i? ?vairi? viet? ir vienos dienos ekskursij? autobusu. Kiti vie?bu?io klientai patys pasir?pindavo atvykimu ? vie?but? ir i?vykimu i? jo, nesinaudodavo ekskursija ir mok?davo kitoki? kain?. Madgett ir Baldwin naudodavosi kit? ?moni? paslaugomis, kad u?tikrint? savo klient? atve?im? ? vie?but? ir ekskursij? autobusu.

17. Min?tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad nors ?e?tosios direktyvos 26 straipsnyje nustatyta speciali schema skirta i?svengti problem?, susijusi? su paslaug? gavimu ?vairiose valstyb?se nar?se, ji taip pat taikytina, kai paslaugos yra teikiamos vienoje valstyb?je(13). Be to, jis teig?, kad ?i schema turi b?ti taikoma ne tik ?kio subjektams, oficialiai priskiriamiems prie kelioni? organizatori? ir tur? operatori?, bet ir vie?butininkams, pavyzd?iui, Madgett ir Baldwin, kurie teikia kelioni? paslaugas naudodamiesi tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, nes ?ios paslaugos n?ra tik papildomos paslaugos pa?i? vie?butinink? teikiam? paslaug? at?vilgiu(14).

18. Teisingumo Teismas taip pat i?nagrin?jo klausim?, kaip skai?iuoti apmokestinam? mar??, kai paslaug? paket? sudaro paties ?kio subjekto paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis tre?i?j? asmen? paslaugomis.

19. Pirma, i? ?e?tosios direktyvos 26 straipsnio turinio, jo tiksl? ir nukrypstan?io nuo bendros schemos pob?d?io jis padar? i?vad?, kad nurodyto straipsnio speciali schema turi b?ti taikoma tik paslaugoms, teikiamoms naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis(15).

20. I? ?io nagrin?jimo i?plaukia, kad kelioni? organizatoriai turi taip paskirstyti j? klient? sumok?t? paslaug? paketo kain?, kad galima b?t? nustatyti i? paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, gaut? peln?. Vis d?lto ?e?tosios direktyvos 26 straipsnis

nenumato paslaugų paketo, kurį sudarytų paties tokio subjekto teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, todėl neapibrėžia kriterijų, kaip apskaičiuoti šį pelną ir išskaičiuoti iš paslaugų paketo kainos sumą, atitinkančią paties tokio subjekto teikiamas paslaugas. Be to, kadangi paslaugų paketo kaina nustatyta už paties tokio subjekto teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, sąvoka „atlygis“ šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio a punkto prasme negali būti naudojama kaip pastarųjų apmokestinamoji vertė.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė Teisingumo Teismui klausimą dėl kriterijaus, pagal kurį būtų galima nustatyti paslaugų paketo dalį, kuri sudaro paties tokio subjekto paslaugas. Jis pasiūlė du galimus metodus, iš kurių vienas grindžiamas tokio subjekto faktiškai patirtomis šios paslaugų sąnaudomis pagal TOMS schemą, o antras – į rinkos vertę. Taikant šį antrą metodą, viešbutininkų teikiamo paslaugų paketo dalį sudarančio apgyvendinimo vertė nustatoma atsižvelgiant į kambarių ir dalinio maitinimo kainas, kurias moka paslaugų paketu nesinaudojantys klientai. Pagal šį metodą siekiant nustatyti paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis, vertę, pakanka išskaičiuoti iš paslaugų paketo bendrą apgyvendinimo vertę, apskaičiuotą pagal kainas, taikomas neperkant paslaugų paketo, nes apgyvendinimo kaina apima pelną ir su juo susijusias sąnaudas. Atskaičius paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis, kainą nustatoma Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta apmokestinama marža.

22. Palyginęs šiuos du pasiūlytus metodus, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nė vienas iš jų neleidžia tiksliai nustatyti, kokį realų atlygą tokio subjektas gautų už savo paties paslaugas. Pavyzdžiui, faktinomis sąnaudomis grindžiamu metodu tinkamai neatsižvelgiama į paslaugų paketo turinį, nes nėra pagrindo manyti, kad kiekvienos iš dviejų paslaugų paketų įeinančių paslaugų pelnas yra proporcingas į atitinkamą sąnaudų daliai(16).

23. Be to, paties tokio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertę grindžiamas metodas, nustatytas šiuo atveju atsižvelgiant į kambarių ir dalinio maitinimo kainas, viešbučio taikomas, kai klientai neperka paslaugų paketo, taip pat gali būti iš dalies neteisingas, nes paslaugų paketo dalį sudarančio apgyvendinimo kaina nebūtinai yra tapati apgyvendinimo kainai, kai jis siūlomas kaip vienintelė paslauga(17).

24. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pastarasis metodas turi privalumų, nes yra paprastesnis už faktinį sąnaudų metodą. Jis baigė savo nagrinėjimą tokiomis pastabomis:

„45. Paties tokio subjekto paslaugų faktinį sąnaudų metodas reikalauja kelių sudėtingų paskirstymų ir prideda jam daug papildomo darbo. Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 76 punkte, paties tokio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertės (metodo) naudojimo privalumas yra jo paprastumas, turint omenyje, kad vairių tokių paslaugų vertės elementų išskirti nebūtina.

46. Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tai, jog šiuo atveju nustatyta, kad paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, PVM nuo maržos apskaičiavimas naudojant vieną arba kitą variantą iš esmės leistų gauti tą pačią PVM sumą, negalima reikalauti, kad tokio subjektas apskaičiuotų jo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį pagal faktinį sąnaudų metodą, jeigu manoma nustatyti šios paslaugų paketo dalį, remiantis į sudarančias paslaugas atitinkančią paslaugų rinkos vertę.

47. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, *VAT and Duties Tribunal* pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jei tokio subjektas, kuriam taikomos šio straipsnio nuostatos, už nustatytą kainą sudaro sandorius dėl paslaugų paketo, kurio dalį sudaro jo paties teikiamos paslaugos, o kitą dalį – kitą apmokestinamąjį

asmenų teikiamos paslaugos, šiame straipsnyje numatyta PVM schema taikoma tik trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms. Negalima reikalauti, kad tokio subjektas apskaičiuotų jo paties teikiamoms paslaugoms tenkančią paslaugų paketo kainos dalį pagal faktinį sunaudų metodą, jeigu manoma nustatyti šią paslaugų paketo dalį, remiantis jų sudarančias paslaugas atitinkančią paslaugų rinkos verte.“

II – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

25. *My Travel* siūlo organizuotas keliones užsienyje už nustatytą kainą. Ši bendrovė reguliariai perka iš trečiųjų asmenų apgyvendinimo paslaugas. Tačiau kadangi ji turi savo aviakompaniją, paprastai pati pasirūpina keliautojų nuskraidinimu iki jų kelionės tikslo.

26. Taip pat ji užsiima mažmeniniu lėktuvo bilietų skrydžiams jos lėktuvu arba kitų bendrovių lėktuvais, vadinamųjų „seat only“ (tik skrydis), pardavimu visuomenei bei lėktuvo bilietų kitiems turto operatoriams, vadinamųjų „broked seats“, pardavimu (didmeninis bilietų pardavimas).

27. Ji deklaravo savo 1995–1999 m. mokėtiną PVM, taikydama TOMS schemą. Priėmus minėtą sprendimą *MadgettirBaldwin*, ji perskaičiavo savo trejų metų, t. y. 1995 m., 1996 m. ir 1997 m., PVM skolą, išskaičiavusi bilietų, sudarančių kelionės paslaugų paketo dalį, „rinkos vertę“.

28. Šią rinkos vertę *My Travel* nustatė dviem metodais. Nustatydama rinkos vertę 1995 m. ir, atrodo, 1996 m. ji prie paslaugų paketo dalį sudarančių lėktuvo bilietų savikainos pridėjo antkainą, lygų antkainiui, kurį ji teigė taikiusi mažmeniniam bilietų pardavimui tuo pačiu laikotarpiu.

29. 1995 m. *My Travel* taip pat pardavė kelionės paslaugų paketus, į kuriuos įtraukti kruizai, kelionė lėktuvu ir automobilio nuoma bei apgyvendinimas kempinge. Tačiau ji perskaičiavo savo mokesčio skolą, taikydama rinkos vertės kriteriją tik kelionių lėktuvu atžvilgiu, pripažindama, kad neturėjo tinkamų atitikmenų, su kuriais galėtų palyginti kitas jos pačios teikiamas paslaugas.

30. Vidaus dokumento „Route Profitability Report“ (Reisų pelningumo ataskaita) pagrindu *My Travel* įvertino 1997 m. „vidutines linijos pajamas“, gautas už paslaugų paketo nepirkusiems keleiviams parduotus lėktuvo bilietus, po 153 GBP.

31. Šiuo pagrindu perskaičiavusi lėktuvo bilietų, parduotų paslaugų pakete, savikainą, *My Travel* kreipėsi į *Commissioners* dėl 212 000 GBP už 1995 m., 2 004 857 GBP už 1996 m. ir 711 051 GBP už 1997 m. gražinimo.

32. Reikalaujamos sumos didelės, *inter alia*, todėl, kad *My Travel* taikytas metodas padidino paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią vežimo paslaugoms, kurios pagal nacionalinę teisę yra apmokestinamos 0 % mokesčio tarifu.

33. *Commissioners* atmetė šiuos prašymus. Jie nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, jog, jų manymu, iš minėto sprendimo *Madgettir Baldwin* išplaukia, kad rinkos verte grindžiamas metodas negali būti taikomas, jeigu, kaip antai *My Travel* atveju, jis neturi paprastumo privalumo, jį taikant paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, tenkančios maržos dydis neatspindi tikrovės ir jis labai iškreipia PVM skolos dydį. Be to, jie pabrėžė, kad šis sprendimas neleidžia pasirinktinai naudoti šio metodo ir kad 153 GBP suma neatspindi lėktuvo bilietų, parduotų paslaugų pakete, rinkos vertės.

34. *My Travel* priešingai nurodė, kad minėtame sprendime *MadgettirBaldwin* Teisingumo Teismas atmetė argumentus, jog faktinį sunaudų kriterijų yra patikimesnis vairių paslaugų paketo elementų vertės rodiklis. Taip pat ji pabrėžė, jog negali būti reikalaujama, kad abiem metodais apskaičiuota PVM skola būtų vienoda, nes tai priverstų tokio subjektus atlikti

skai?iavimus kiekvienu iš ši? metod?. D?l šiamo sprendime nurodyto motyvo, kad rinkos verte grindžiamas metodas paprastesnis, ji teigia, kad tai tik veiksny, ? kur? atsižvelgta priimant sprendim?, o ne šio metodo taikymo s?lyga.

35. *My Travel* nuomone, ji tur?jo teis? taikyti rinkos verte grindžiam? metod?, nes turi tinkam? atitikmen?, pavyzdžiui, kelion?ms l?ktuvu, ir Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nedraudžia jai tuo pa?iu metu taikyti š? ir faktin?mis s?naudomis grindžiam? metod?. 153 GBP suma atspindi vidutin? atskirai parduot? l?ktuvo biliet? vert? ir gali b?ti naudojama nustatant paslaug? pakete si?lom? kelioni? kain?, nes min?tame sprendime *Madgettir Baldwin* Teisingumo Teismas reikalavo, kad ?kio subjektas nustatyt? savo paties teikiam? paslaug? rinkos vert?, remdamasis ne tapa?i?, o tik jas atitinkan?i? paslaug? verte.

III – Prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikti klausimai

36. Šiomis aplinkyb?mis *VAT and Duties Tribunal* (Man?esteris) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio ir min?to sprendimo *MadgettirBaldwin* išaiškinimu:

„1. Kokiomis s?lygomis, jei tai ?manoma, tur? operatorius, užpild?s finansini? met? (PVM) deklaracij? ir taikydamas faktini? s?naud? metod?, kur? vienintel? numato direktyv? ?gyvendinantys nacionalin?s teis?s aktai, v?liau turi teis? perskai?iuoti savo PVM skol?, iš dalies taikydamas šio sprendimo 46 punkte apib?dint? rinkos vert?s metod??

a) Ar šis tur? operatorius gali pasirinktinai taikyti rinkos vert?s metod? skirtingais finansiniais metais ir, jei gali, kokiais atvejais?

b) Jei šis tur? operatorius dal? ? paslaug? paket? ?einan?i? savo paties teikiam? paslaug? (šiuo atveju – keliones l?ktuvu) parduoda visuomenei atskirai nuo paslaug? paketo, ta?iau kitas ? paslaug? paket? ?einan?ias savo paties teikiamas paslaugas (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinim? kempinge) parduoda tik paslaug? pakete, ar jis gali:

– šiems paslaug? paketams (kuri? yra gerokai daugiau) taikyti rinkos vert?s metod?, jei jis gali nustatyti vis? savo paties tiekiam? preki? ir teikiam? paslaug? (šiuo atveju – kelioni? l?ktuvu) vert?, atsižvelgdamas ? paslaug?, ne?einan?i? ? paslaug? paket?, pardavim? visuomenei,

– ar tais atvejais, kai paslaug? paketas apima paties tur? organizatoriaus teikiamas paslaugas, kurias jis visuomenei parduoda tik paslaug? pakete (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinim? kempinge), šis tur? operatorius gali taikyti rinkos vert?s metod? visuomenei parduodam? savo paties tiekiam? preki? ir teikiam? paslaug? (šiuo atveju – kelioni? l?ktuvu) vertei nustatyti, kai ne?manoma nustatyti kit? rinkinio paslaug? rinkos vert?s?

c) Ar keli? metod? naudojimas turi b?ti: a) paprastesnis; b) gerokai paprastesnis; ar c) nedaug sud?tingesnis?

d) Ar taikant rinkos vert?s metod? nustatyta PVM skola turi b?ti tokio paties arba labai panašaus dydžio, kaip taikant s?naud? metod??

2. Ar nurodytomis bylos aplinkyb?mis galima nustatyti savo paties teikiam? paslaug? dal?, susijusi? su parduodamomis, ? kelion?s paslaug? paket? ?einan?iomis kelion?mis l?ktuvu, pagal: a) nagrin?jam? finansini? met? vidutin? l?ktuvo bilieto savikain?, pridedant prie jos vidutin? marž?, kuri? tur? operatorius gavo parduodamas tik bilietus pardavimui; arba b) tais pa?iais finansiniais metais tur? operatoriaus vidutinės pajamas, gautas parduodant tik bilietus?“

IV – Vertinimas

A – Dėl pirmojo klausimo

37. Pirmasis klausimas apima kelis dalykus. Visų pirma iš šio klausimo pirmo sakinio, *inter alia*, žodžiai „jei tai būtų? manoma“ matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia sužinoti, ar turėtų operatorius, užpildęs mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, taikydamas Šeštąją direktyvą? gyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, turi teisę perskaityti savo PVM skolą, vadovaudamasis Teisingumo Teismo sprendimu ir taikydamas metodą, kuris šiuo sprendimu pripažintas atitinkantis minėtų direktyvą.

38. Mano nuomone, šis klausimas reikia atsakyti teigiamai. Pagal nusistovėjusį teismų praktiką, kai Teisingumo Teismas pagal EB sutarties 234 straipsniu jam suteiktą kompetenciją išaiškina Bendrijos teisės normą, jis patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento(18). Kitaip yra, tik kai pats Teisingumo Teismas išimties tvarka savo sprendimu apriboja šio išaiškinimo galiojimo laiką atžvilgiu(19). Taigi prejudicinis sprendimas gali turėti poveikį teisiniams santykiams, atsiradusiems iki jo priėmimo, netgi jei šie santykiai nebuvo skundžiami. Iš to išplaukia, *inter alia*, kad administracinę valdžios institucija pagal savo kompetenciją turi taikyti išaiškintą Bendrijos teisės normą net teisiniams santykiams, atsiradusiems iki Teisingumo Teismo sprendimo dėl prašymo išaiškinti priėmimo(20).

39. Taip pat pagal nusistovėjusį teismų praktiką, jei valstybė narė surinko iš apmokestinamųjų asmenų mokesčius, pažeisdama Teisingumo Teismo išaiškintas Bendrijos teisės normas, šie apmokestinamieji asmenys turi teisę juos susigrąžinti. Paprastai nurodoma, kad ši teisė susigrąžinti mokesčius papildo Teisingumo Teismo išaiškintomis Bendrijos teisės nuostatomis suteiktas teises ir yra jų pasekmė(21).

40. Be to, nustatyta, kad nesant mokesčių grąžinimo reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė turi numatyti vidaus teisės aktuose šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti nemažiau palankios nei panašioms veiksams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir nedaryti Bendrijos teisės nustatytą teisių įgyvendinimo praktiškai neįmanomą(22). Pagal šią teismų praktiką apmokestinamasis asmuo, nepagrįstai sumokėjęs PVM, gali nuo Šeštajai direktyvai prieštaraujančių nacionalinės teisės aktų įsigaliojimo dienos prašyti grąžinti šį sumą vidaus teisės nustatyta tvarka, jei ši tvarka atitinka ekvivalentiškumo ir veiksmingumo reikalavimus(23).

41. Mano nuomone, iš visos šios teismų praktikos galima daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam valdžios institucijos arba nacionalinis teismas pripažino teisę susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM vidaus teisės numatytomis sąlygomis, jeigu jos atitinka ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, taip pat turi turėti galimybę tomis pačiomis sąlygomis perskaityti mokesčio sumą, kurią jis yra skolingas, taikydamas metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę, ir atitinkamai pataisyti PVM deklaracijas.

42. Taigi siūlau šio pirmojo klausimo pirmą dalį atsakyti, kad kelionių organizatorius arba turėtų operatorius, užpildęs mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, taikydamas Šeštąją direktyvą? gyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, nacionalinės teisės numatytomis sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaityti savo PVM skolą, taikydamas metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę.

43. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo apie sąlygas, kuriomis turėtų operatorius, už nustatytą paslaugų paketo kainą

teikdamas savo paslaugas ir trečiųjų asmenų teikiamas paslaugas, gali taikyti rinkos vertę grindžiamą metodą, kad atskirtų šios paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią jo paties teikiamoms paslaugoms.

44. Tiksliau tariant, jis iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnis šiuo atveju turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, už paslaugų paketo kainą teikdamas keliautojams savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį rinkos vertės pagrindu, jeigu ši vertė gali būti nustatyta, arba ar šis apmokestinamasis asmuo gali laisvai pasirinkti taikyti šį arba faktinį sąnaudų kriterijų. Minutas teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo, kiek rinkos vertę grindžiamo metodo taikymas turi būti paprastesnis minėtam apmokestinamajam asmeniui ir ar jam taikoma sąlyga, kad taikant šį metodą nustatyta PVM skola turi būti tokio paties arba labai panašaus dydžio, kaip taikant paslaugų faktinį sąnaudų metodą.

45. Tai pat jis klausia, ar rinkos vertės kriterijus yra taikytinas paties ūkio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių minėta vertė gali būti nustatyta, jeigu tais pačiais finansiniais metais tam tikrų paslaugų paketą veinančią paties ūkio subjekto teikiamą paslaugų rinkos vertę negali būti nustatyta, nes apmokestinamasis asmuo neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

46. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog jis pateikia šiuos klausimus, nes minėtam sprendime *MadgettirBaldwin* nerado jokie rodymo, kad Teisingumo Teismas vienaip ar kitaip norėjo apriboti rinkos vertę grindžiamo metodo naudojimą, kai apmokestinamasis asmuo gali „atskirti šią paslaugų paketo dalį paslaugų, analogiškų rinkinio paslaugoms, rinkos vertės pagrindu“. Jis taip pat negalėjo aiškiai nustatyti, ar šio sprendimo 43–47 punktai nustato sąlygas, kurias būtina turėti būti patenkintos, kad apmokestinamajam asmeniui būtų leista taikyti šį paskirstymo metodą, ar šie punktai tik nurodo kriterijus, kuriuos atsižvelgęs Teisingumo Teismas priimdamas sprendimą.

47. Šie klausimai skatina išnagrinėti, pirma, ar minėtas sprendimas *MadgettirBaldwin* turi būti šiuo atveju suprantamas taip, kad apmokestinamojo asmens galimybę paskirstyti nustatytą kainą, taikant rinkos vertės kriterijų, lemia tai, jog šiam apmokestinamajam asmeniui minėto metodo taikymas būtų gerokai paprastesnis ir jį taikant PVM skola būtų tokia pati kaip taikant faktinį sąnaudų metodą.

48. Antra, prireikus apsvairstysiu, ar apmokestinamasis asmuo gali laisvai taikyti rinkos vertę grindžiamą metodą vienu ar kitu mokestiniu laikotarpiu. Galiausiai išnagrinėsiu, ar apmokestinamasis asmuo gali taikyti šį metodą tik tam tikroms savo paties teikiamoms paslaugoms, kai tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu jis negali nustatyti kitų savo paties teikiamų paslaugų, veinančių paslaugų paketą, rinkos vertės.

49. Taigi visų pirma reikia išnagrinėti, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nurodyto apmokestinamojo asmens paslaugų paketo kainos paskirstymas, taikant rinkos vertės kriterijų, galimas tik su sąlyga, kad konkrečiu atveju šio metodo taikymas būtų iš esmės paprastesnis ir jį taikant PVM skola būtų panaši, kaip taikant faktinį sąnaudų metodą. Reikia nustatyti, ar toks apmokestinamasis asmuo, koks yra *My Travel*, kaip teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė neturi teisės keisti savo PVM deklaraciją, taikydamas rinkos vertės metodą, nes jis galėjo nesunkiai jas užpildyti taikydamas faktinį sąnaudų metodą, be to šis pakeitimas gerokai sumažino jo mokestinį skolą.

50. Nepritariu Jungtinės Karalystės vyriausybės siūlomo minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* aiškinimui.

51. Mano nuomone, iš šio sprendimo 45 punkto matyti, jog motyvai, kuriais vadovaudamasis Teisingumo Teismas konstatavo, kad rinkos vertę grindžiamas metodas turi paprastumo pranašumų, nesusiję su ypatingomis šios bylos aplinkybėmis. Teisingumo Teismas nustatė, kad didesnė paprastumų ne konkrečiai *Madgett ir Baldwin* atveju, bet dviejų konkuruojančių metodų bendrą taikymo sąlygą atžvilgiu, tiesiogiai remdamasis mano išvados šioje byloje 76 punktu(24). Kadangi rinkos vertę grindžiamas metodas iš esmės turi paprastumo pranašumų faktinėmis sąnaudomis grindžiamo metodo atžvilgiu, jis pagal šį sprendimą turi būti atsižvelgta(25).

52. Be to, kaip tai pabrėžia prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas ir ieškovų pagrindinėje byloje, siekiant nustatyti kelionių organizatoriaus arba turų operatoriaus sumokėtą PVM, šio metodo taikymui taikant sąlygą, kad kiekvieno apmokestinamojo asmens atveju jis būtų iš tikrųjų paprastesnis nei grindžiamas faktinėmis sąnaudomis metodas, reikėtų padaryti apmokestinamosios vertės, kuri yra pagrindinis PVM sistemos elementas, nustatymą priklausomą nuo keliančio abejones ir tam tikra dalimi subjektyvaus vertinimo. Taigi tokia sąlyga prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris ypač tokiose finansines pasekmes turinčiose srityse, pavyzdžiui, PVM, reikalauja, kad Bendrijos teisės aktai būtų aiškūs ir numatomi(26).

53. Ta aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, *My Travel*, galėjo užpildyti savo PVM deklaracijas pagal TOMS schemą, taikydamas faktinį sąnaudų kriterijų, atrodo, nesusidurdamas su ypatingais sunkumais, mano nuomone, neturi jam trukdyti užpildyti jas iš naujo, taikant rinkos vertę grindžiamą metodą.

54. Taip pat nemanau, kad minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 46 straipsnyje esanti formuluotė, kad „atsižvelgiant į tai, jog šiuo atveju yra nustatyta, kad paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, PVM apskaičiavimas, taikant vieną arba kitą alternatyvą, iš esmės atveda prie tos pačios PVM sumos“, turi būti suprantama kaip rinkos vertės metodo taikymo sąlygos išraiška. Mano nuomone, toks aiškinimas neatitinka išnagrinėtų motyvų formuluotės. Iš tikrųjų šis argumentas yra pateiktas tarp brūkšnių, po žodžių „esant šioms aplinkybėms“, kurie nurodo, kad Teisingumo Teismo šiame 46 ir paskesniuose punktuose pateikta išvada išplaukia iš pirmesniuose punktuose išdėstytą teiginį. Taigi aplinkybė, kad taikant du konkuruojančius metodus šiuo atveju nustatomas toks pats mokestinis įsiskolinimas, yra tik papildomas veiksnys.

55. Be to, Jungtinės Karalystės palaikomas aiškinimas iš tikrųjų pareigotų apmokestinamuosius asmenis, užpildžius savo mokesčių deklaracijas taikant rinkos vertę grindžiamą metodą, atlikti visus veiksmus, reikalingus taikyti faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Taigi dėl šio sprendimo rinkos vertės kriterijaus taikymas netektų pranašumo, kurio atžvilgiu Teisingumo Teismas manė, kad jis yra esminis požymis, dėl kurio šis kriterijus bendrai yra lengviau taikomas nei faktinį sąnaudų kriterijų. Šis sprendimas taip pat galėtų padaryti negaliojantį rinkos vertės kriterijaus taikymą, jeigu, kaip yra šioje byloje, paties ūkio subjekto teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, būtų apmokestinamos skirtingais PVM tarifais.

56. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nurodyto apmokestinamojo asmens, kuris teikia keliautojams už nustatytą paslaugų paketo kainą savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, rinkos vertės kriterijaus taikymas, siekiant paskirstyti šią nustatytą kainą, mano nuomone, nepriklauso nuo sąlygos, kad turi išeiti tų pati PVM skolų, kuri būtų gauta taikant faktinį sąnaudų kriterijų. Ta pagrindinė bylos aplinkybė, kad šio kriterijaus taikymas gerokai sumažintų *My Travel* mokestinį skolų, neturi

trukdyti jo taikymui.

57. Antra, reikia nustatyti, ar rinkos vertės kriterijaus taikymas, kai rinkos vertė gali būti nustatyta, turi būti paliktas apmokestinamojo asmens nuožiūrai.

58. Šio klausimo prasmė aiškiai išplaukia iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Reikia nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, *My Travel*, užpildęs savo 1995–1999 m. PVM deklaracijas taikydamas faktinį sėnaudų kriterijų, turi teisę perskaityti savo mokestinį skolą, taikydamas rinkos vertės kriterijų tik tais trejais metais, kurių atžvilgiu pastarojo metodo taikymas gerokai sumažintų jo mokestinį skolą.

59. Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiesa, kad minėtame *Madgett ir Baldwin* sprendime Teisingumo Teismo pateikto atsakymo 7 klausimus, jog „negalima reikalauti, kad šio subjekto apskaituotų savo paties teikiamas paslaugas atitinkantį paslaugų paketo dalį pagal faktinį sėnaudų metodą, jeigu žmanoma atskirti šią paslaugų paketo dalį remiantis analogišką sudarančioms rinkinio dalį paslaugų rinkos verte“(27), formuluotą gali būti dviprasmiška. Tačiau nemanau, kad šiuo atsakymu Teisingumo Teismas norėjo pasakyti, jog galintis nustatyti savo paties teikiamą paslaugų rinkos vertę apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinktinai taikyti šį kriterijų arba faktinį sėnaudų kriterijų, turėdamas vienintelį tikslą – sumažinti savo mokestinį skolą.

60. Mano manymu, toks požiūris neatitinka pagrindinio principo, kuriuo yra grindžiamas PVM. Iš tikrųjų reikia priminti, jog šis principas pasireiškia tuo, kad minėtas mokestis yra vartojimo mokestis. Jis yra tiesiogiai proporcingas prekų bei paslaugų kainai ir apmokestinamieji asmenys perveda jį kiekviename gamybos ar platinimo etape 7 mokesčių administravimo institucijos, kuriai jie turi jį sumokėti, sėskaitę, bei iš esmės yra mokamas tik galutinią vartotojų(28). Todėl šios sistemos taikymas reikalauja, kad konkrečios šalies mokesčių administratorius nustatytų savo apmokestinamąjį asmenį tapatybę, kad jie teiktų tikslią atskaitomybę bei kad periodiškai teiktų šiai institucijai deklaracijas. Taigi, remiantis šios sistemos pagrindiniu principu ir jos veikimo sąlygomis, mokesčių administratoriaus renkamas PVM turi būti lygus mokesčiui, kuriuo apmokestinamas galutinis vartotojas.

61. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje kelionių organizatoriams ir turų operatoriams numatytos specialios schemos taikymo sąlygos, kai apmokestinamasis asmuo už nustatytą paslaugų paketo kainą teikia keliautojui savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, neturi kelti abejonių dėl šio pagrindinio PVM sistemos principo. Todėl pritariu Europos Bendrijų Komisijos pozicijai, pagal kurią paslaugų paketo kainos paskirstymas, kalbant apie paties šio subjekto teikiamas paslaugas, turi iš esmės pasiekti rezultatą, maksimaliai panašų 7 tų, kuris būtų pasiektas taikant 7prastą PVM schemą, kaip išplaukia iš šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto bei nusistovėjusios teismų praktikos, pagal kurią apmokestinamąjį vertę sudaro už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas operatoriaus faktiškai gautas atlygis, o ne atlygis, kurį buvo tikimasi gauti pagal objektyvius kriterijus(29).

62. Tačiau, skirtingai nei Komisija, nemanau, kad rinkos vertės kriterijui reikia suteikti pirmenybę faktinį sėnaudų metodo atžvilgiu todėl, jog, šios institucijos manymu, jis turi pranašumą, nes leidžia tiksliau nustatyti nustatytos kainos dalis, kurios turi būti taikomos atitinkamai savo paties teikiamoms paslaugoms ir paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis. Teisingumo Teismas, neatsižvelgdamas 7 šį pranašumą, minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* nusprendė, kad šis kriterijus yra tinkamas paskirstymo kriterijus.

63. Šiame sprendime jis pažymėjo, kad rinkos verte grindžiamas metodas taip pat iš dalies yra neteisingas, nes leidžia daryti prielaidą, kad 7einantį 7 paslaugų paketą savo paties teikiamą

paslaugų kaina yra identiška atskirai teikiamų paslaugų kainai. Pagrindinis byloje tai skatinti padaryti prielaidą, kad *My Travel* parduodamo lėktuvo bilieto, parduodamo kaip nustatytos kainos atostogų dalis, kaina yra identiška lėktuvo bilieto ta pačia kryptimi kainai, kai šis apmokestinamasis asmuo parduoda jį atskirai. Tačiau ši prielaida ne visada yra pagrįsta. Kaip pažymėjau išvadoje minėtoje byloje *Madgett ir Baldwin*(30), dažnai naudojimasis paslaugų paketu suteikia galimybę pasiūlyti paslaugų už mažiau kainą tam, kad padarytų visas siūlomas paslaugas patrauklesnes.

64. Pagal minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin* rinkos vertę grindžiamas metodas turi būti taikomas ne todėl, kaip teigia Komisija, kad jis bendrai leidžia pasiekti rezultatą, maksimaliai panašų tų, kuris būtų gautas taikant prastą PVM schemą, bet todėl, kad jis yra iš esmės paprastesnis už grindžiamą faktinomis sandomis metodą.

65. Tačiau, mano nuomone, tai neturi suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės neribotai taikyti šį kriterijų, žiūrėti tai, ar jis sumažintų jo mokestinį skolą, palyginti su skola, kuri būtų gauta taikant faktinomis sandomis grindžiamą metodą. Pirma, iš tikrųjų niekas minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* neleidžia faktiškai patvirtinti teiginio, kad Teisingumo Teismas norėjo kio subjektams suteikti tokios teisės.

66. Antra, *My Travel* pasiūlytas šio sprendimo aiškinimas gali leisti apmokestinamiesiems asmenims savo nuožiūra keisti apmokestinamąjį vertę, išplaukiant iš Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikymo ir tų, kuriai taikoma bendra schema. Tokios galios apmokestinamiesiems asmenims suteikimas leistų jiems dirbtinai didinti apmokestinamąjį vertę, kuriai taikomas mažiausias tarifas, bei sudarytų konkurencinį kio subjektų nelygybę tų subjektų, kurie steig savo verslą arba turi nuolatinį monų valstybėje narėje, kuri tam tikrus sandorius apmokestina labai sumažintais tarifais arba 0 % tarifu, pavyzdžiui, Jungtinę Karalystę keleivių vežimo atveju (31), naudai. Todėl toks aiškinimas galėtų prieštarauti PVM konkurencinio neutralumo principui.

67. Svarbu šiuo klausimu priminti, kad iš Šeštosios direktyvos devintos konstatuojamosios dalies išplaukia, jog Bendrijos statymų leidėjas norėjo, kad apmokestinamoji vertė būtų suderinta, „kad, taikant Bendrijos tarifą apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai“. Taigi apmokestinamosios vertės derinimas turi užtikrinti, kad panašios ekonominiu arba komerciniu požiūriu situacijos būtų traktuojamos identišškai PVM sistemos taikymo atžvilgiu. Be to, šis derinimas padeda užtikrinti šios sistemos neutralumą.

68. Todėl palaikau Komisijos poziciją, kad nustatytos paslaugų paketo kainos paskirstymas tarp savo paties teikiamų paslaugų ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, turi būti atliekamas pastarųjų paslaugų rinkos vertės pagrindu kiekvieną kartą, kai ši vertė gali būti nustatyta.

69. Tačiau, mano nuomone, negalima visiškai pašalinti tikimybės, kad galima nukrypti nuo šio principo taikymo. Kaip buvo matyti, rinkos vertės kriterijus taip pat iš dalies nepagrįstas, o vienas pagrindinis PVM principų yra jo neutralumas apmokestinamąjį asmenį atžvilgiu. Nustatyta, kad bendroje PVM sistemoje mokesčių administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio(32). Todėl, mano manymu, galima pripažinti, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, galintis rodyti, kad faktinomis sandomis grindžiamu metodu tinkamai atsižvelgiama į realią paslaugų paketo struktūrą, galėtų skirstyti šią nustatytą kainą, taikydamas šį metodą vietoje rinkos vertę grindžiamo metodo.

70. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai apmokestinamasis asmuo, remdamasis savo buhalterine apskaita, gali rodyti, kad konkrečiu mokestiniu laikotarpiu jis periodiškai fiksuodavo šias nustatytas kainas, siekdamas išskirti kiekvieną padarytą išlaidą teikiamų grynųjų pelnų. Mano manymu, tokiu atveju apmokestinamosios vertės derinimo tikslas suteikti rinkos vertės kriterijui

pagrindinio kriterijaus vaidmenį yra mažiau svarbus nei neutralumo reikalavimas.

71. Taigi manau, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, už paslaugų paketo kainą teikiantis savo paslaugas ir trečiųjų asmenų teikiamas paslaugas, iš esmės turi atskirti paslaugų paketo dalį, atitinkančią jo paties teikiamas paslaugas, taikydamas rinkos vertę grindžiamą metodą, jeigu ši vertė gali būti nustatyta, išskyrus atvejus, kai jis gali parodyti, kad nagrinėjamo mokestiniu laikotarpiu faktinomis su naudomis grindžiamu metodu tinkamai atsižvelgta į efektyvių paslaugų paketo struktūrą.

72. Nacionalinis mokestis administratorius ir prireikus nacionalinis teismas turi nustatyti, ar įmanoma atskirti paties subjekto teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį, taikant rinkos vertės kriterijų.

73. Minutame sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas konstatavo, kad ši rinkos vertė turi būti nustatyta remiantis paslaugų, analogiškų apmokestinamojo asmens atskirai nuo paslaugų paketo teikiamoms paslaugoms, kaina(33). Komisija savo ruožtu mano, kad taip pat reikia atsižvelgti į kitą apmokestinamųjų asmenų teikiamas analogiškas paslaugas.

74. Nepritariu pastarajam požiūriui dėl tokių priežasčių. Visų pirma, jis patvirtina minutėje byloje *Madgett ir Baldwin* Švedijos vyriausybės pateiktą pasiūlymą, kuris, nors ir nebuvo visiškai atmestas šiame sprendime, Teisingumo Teismo nepatvirtintas. Taip pat, kaip jau pažymėjau savo išvadoje šioje byloje(34), jis sukeltų daugiau sunkumų, nei turėtų privalumų. Viena vertus, iš tikrųjų vertė, apskaičiuota kitą apmokestinamųjų asmenų teikiamų analogiškų paslaugų pagrindu, greičiausiai būtų netikra, nes neturėtų tiesioginio ryšio su apmokestinamomis paslaugomis. Kita vertus, kadangi referencinė vertė gali būti ginijama ir tapti ekspertų ginčo objektu, yra neapibrėžtumo rizika.

75. Manau, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės tik patvirtina mano nagrinėjimą. Dėl didelio lėktuvo bilietų kainų svyravimo ir jų skirtingos, nelygu skrydžio tikslas, savikainos, susijusios su vadinamosiomis „low cost“ (mažesnės kainos) bendrovėmis konkurentėmis šioje srityje, atitinkamą vežimų vertės nustatymas, remiantis kitą apmokestinamųjų asmenų atliktais vežimais, gali būti sudėtingas ir diskutuotinas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neginiją paties subjekto teikiamą paslaugų rinkos vertės nustatymo būdą, kuris išplaukia iš minutės sprendimo *Madgett ir Baldwin*. Taigi jam reikėtų nustatyti, ar *My Travel* atskirai parduodami lėktuvo bilietai gali sudaryti paslaugas, analogiškas toms, kurias apmokestinamieji asmenys teikia su paslaugų paketu, ir prireikus, remiantis atskirai parduotų bilietų kainomis, nustatyti šio bilietų rinkos vertę.

76. Taip pat šioje byloje yra klausiama, kaip paskirstyti nustatytą kainą, kai apmokestinamasis asmuo negali nustatyti kokią savo paties teikiamą paslaugų rinkos vertę dėl to, kad jis neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo. Šis pavyzdys atitinka 1995 finansinius metus, kuriais *My Travel* už nustatytą kainą pardavė organizuotą kelionę, pati pasirinkdama ne tik kelionę lėktuvu, bet ir kruizais bei apgyvendinimu kempinguose, nors ji nepardavinėjo šios rūšies paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šis kriterijus vis dėlto yra taikomas paties subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė gali būti žinoma, jeigu paslaugų paketas taip pat apima paties subjekto teikiamas paslaugas, kurių rinkos vertės negalima nustatyti, nes apmokestinamasis asmuo neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

77. Ta aplinkybė, kad negalima nustatyti visų apmokestinamojo asmens paties teikiamų paslaugų rinkos vertės, negali, mano nuomone, pateisinti šio kriterijaus netaikymo vertinant paslaugas, kurių rinkos vertė gali būti žinoma. Nurodytu atveju yra žinoma, kad apmokestinamasis asmuo priverstas skirstyti nustatytą kainą, taikydamas du apskaičiavimo metodus. Todėl jis turi nustatyti

savo paties teikiam? paslaug?, kurias jis teikia atskirai nuo paslaug? paketo, rinkos vert? tam, kad išskai?iuot? j? vert? iš paslaug? paketo kainos, paskui paskirstyti šios kainos likut? tarp paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, ir kit? savo paties teikiam? paslaug?, siekdamas nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsn? apmokestinam? marž? faktin?mis s?naudomis grindžiamo metodo pagrindu.

78. Ta?iau nemanau, kad taikant šiuos du metodus kartu yra susiduriama su ne?veikiamais sunkumais. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nemin?jo toki? sunkum?, o iš bylos medžiagos išplaukia, kad *My Travel* gal?jo perskai?iuoti savo 1995 m. PVM skol?, išskai?iuodama tik kelioni? l?ktuvu rinkos vert?. Be to, pažym?jau, d?l koki? priežas?i? rinkos vert?s kriterijaus taikymui netur?jo, mano nuomone, b?ti nustatyta s?lyga, kad jis tur?t? b?ti papras?iau ?gyvendinamas kiekvieno konkretaus apmokestinamojo asmens atveju.

79. Be to, Šeštosios direktyvos 26 straipsnis siekia pritaikyti taikomas PVM taisykles specifinei kelioni? organizatori? veiklai ir taip sumažinti jai trukdan?ius praktinius sunkumus, o šiuo straipsniu ?tvirtinta schema, priešingai nei mažoms ir žem?s ?kio bendrov?ms nustatytoji(35), nenumato supaprastinti atskaitomyb?s reikalavim?, kuriuos numato ?prasta PVM sistema. Šio straipsnio 3 dalis numato, kad kai ?kio subjekt? užsakymu kit? apmokestinam?j? asmen? vykdomi sandoriai yra vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos rib?, nuo mokes?io yra atleidžiama tik ta paslaug? paketo dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos rib?. Manau, kad tokios nuostatos taikymas gali ?pareigoti kelioni? organizatorius atlikti visiškai techninio pob?džio j? paslaug? paketo kainos paskirstymo operacijas(36).

80. Taigi nagrin?toje situacijoje nematau pakankamo pagrindo pašalinti rinkos vert?s kriterijaus taikym? bei sudaryti gr?sm? Šeštojoje direktyvoje ?tvirtintam apmokestinamosios vert?s derinimo tikslui. Tod?l pritariu Komisijai, kad tais pa?iais finansiniais metais apmokestinamasis asmuo gali taikyti rinkos vert?s kriterij? tam tikroms paslaugoms ir negali takyti kitoms, jeigu jis nenustato ši? paslaug? rinkos vert?s.

81. Atsižvelgdamas ? šiuos argumentus, si?lau taip atsakyti ? pirm?j? klausim?: Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kelioni? organizatorius arba tur? operatorius, teikiantis keliautojui už nustatyt? paslaug? paketo kain? savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, iš esm?s turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkan?i? paslaug? paketo kainos dal? pagal rinkos vert?s metod?, kai ši? vert? ?manoma nustatyti. Šiuo nagrin?jamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktini? s?naud? kriterij? tik tada, kai ?rodo, kad šiuo kriterijumi tinkamai atsižvelgiama ? paslaug? paketo strukt?r?. Rinkos vert?s metodo taikymui nereikalaujama, nei kad b?t? paprastesnis negu faktin?mis s?naudomis grindžiamas metodas, nei kad j? taikant PVM skola b?t? tokia pati arba panaši, kaip taikant faktin?mis s?naudomis grindžiam? metod?. Ta?iau:

– kelioni? organizatorius arba tur? operatorius negali neribotai taikyti rinkos verte grindžiamo metodo,

– rinkos vert?s kriterijus taikomas paties ?kio subjekto teikiamoms paslaugoms, kuri? rinkos vert? galima nustatyti, net jei tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu atskir? ? paslaug? paket? ?einan?i? paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? vert? negali b?ti nustatyta d?l to, kad apmokestinamasis asmuo neteikia analogišk? paslaug? atskirai nuo paslaug? paketo.

B – *D?l antrojo klausimo*

82. Primenu, kad kitu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar esant šioms pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galima nustatyti paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? dal?, susijusi? su kelion?mis l?ktuvu, parduodamomis kelion?s paslaug? pakete, taikant

arba nagrinėjama finansiniais metais vidutinė lėktuvo bilieto savikaina, prie kurios pridėjama vidutinė marža, kuri turėtų operatorius gavo atskirai parduodamas bilietus, arba tais pačiais finansiniais metais turėtų operatoriaus vidutinės pajamos, gautos parduodant tik bilietus.

83. Taigi šiame klausime minėtas teismas prašo Teisingumo Teismo paaiškinti, kaip praktiškai nustatyti *My Travel* pačios teikiamų paslaugų, veinančių jo parduodamus kelionių paslaugų paketus, rinkos vertę.

84. Reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas galiotas ne taikyti Bendrijos teisės normas konkrečiam atvejui, o tik pareikšti savo nuomonę dėl EB sutarties bei Europos Bendrijos institucijų priimtų teisės aktų (37). Mano nuomone, šis klausimas viršija minėto straipsnio Teisingumo Teismui priskirtą kompetenciją, nes jis reikalauja nagrinėti *My Travel* savo naujose PVM deklaracijose atlikus skaičiavimus. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pats pažymi, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog ši bendrovė turi teisę taikyti rinkos vertės kriterijų, jis privalėtų nustatyti tikslų šios vertės apskaičiavimo metodą per šiam klausimui skirtą naują kolegijos, kuri veit du buhalterinės apskaitos specialistai, posėdį.

85. Tačiau aiškindamas Šeštosios direktyvos 26 straipsnį ir išplėtodamas jau pateiktus paaiškinimus dėl paslaugų paketo kainos paskirstymo būdo, kai apmokestinamasis asmuo teikia savo paties paslaugas ir paslaugas, naudodamasis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, Teisingumo Teismas, mano nuomone, galėtų atsakyti į klausimą, ar galima remtis vidutine verte nustatant rinkos vertę.

86. Kaip ir Komisija manau, kad niekas nedraudžia tokios praktikos. Atvirkščiai, vidutinę vertę gali būti pavyzdin, jeigu, kaip yra šiuo atveju, analogišką, atskirai nuo paslaugų paketo teikiamų paslaugų kaina labai skiriasi (38). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų teisėtai nustatyti *My Travel* kaip dalį atostogų už nustatytą kainą parduotą lėktuvo bilietą rinkos vertę, remdamasis kitų apmokestinamųjų asmenų parduotų tos pačios arba panašios krypties lėktuvo bilietų vidutine pardavimo kaina. Šis teismas turi padaryti reikalingus šio „vidutinį vertę“ koregavimus tam, kad būtų atsižvelgta į tai, jog veinančių paslaugų paketą lėktuvo vietos nemokamai arba už sumažintą kainą siūlomos keliautojų vaikams.

87. Taigi siūlau antrąjį klausimą atsakyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti *My Travel* teikiamų kelionių lėktuvu, veinančių kelionės paslaugų paketą, rinkos vertę. Minėtas teismas gali nustatyti šią rinkos vertę, remdamasis vidutine verte.

V – Išvada

88. Atsižvelgdamas į pateiktus samprotavimus, siūlau taip atsakyti į *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) pateiktus klausimus:

1. Kelionių organizatorius arba turėtų operatorius, užpildęs mokesčio laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją, taikydamas 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštąjį direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas gyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą nacionalinės teisės numatytais sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaityti savo pridėtinės vertės mokesčio skolą, taikydamas Teisingumo Teismo pripažintą atitinkant Bendrijos teisę metodą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turėtų operatorius, teikiantis keliautojui už nustatytą paslaugų paketo kainą savo

paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančių paslaugų paketo dalį pagal rinkos vertės metodą, kai ši vertė įmanoma nustatyti. Šiuo nagrinjamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinį sąnaudų metodą tik tada, kai rodo, kad šiuo kriterijumi tinkamai atsižvelgiama į paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama, nei kad jis būtų paprastesnis negu faktiniais sąnaudomis grindžiamas metodas, nei kad jį taikant pridėtinės vertės mokesčio skola būtų tokia pati arba panaši, kaip taikant faktiniais sąnaudomis grindžiamą metodą. Tačiau:

– kelionių organizatorius arba turų operatorius negali neribotai taikyti rinkos verte grindžiamo metodo,

– rinkos vertės metodas taikomas paties tokio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė galima nustatyti, net jei tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu atskirų paslaugų paketų įeinančių paties tokio subjekto teikiamų paslaugų vertė negali būti nustatyta dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neteikia analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti *My Travel plc* teikiamų kelionių lėktuvu, įeinančių į kelionės paslaugų paketą, rinkos vertę. Minėtas teismas gali nustatyti šią rinkos vertę, remdamasis vidutine verte.

1 1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229.

4 – Toliau – *My Travel*.

5 – 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, Rink. p. I-5723, 15 punktas) ir minėtas sprendimas *Madgett ir Baldwin* (18 punktas).

6 – 2003 m. birželio 19 d. Sprendimas *First Choice Holidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289, 25 punktas).

7 – 26 straipsnio 1 dalis.

8 – To paties straipsnio 2 dalies pirmas ir antras sakiniai.

9 – Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalis a punktą: „Apmokestinamųjų vertė sudaro: a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis kaina“.

10 – 26 straipsnio 4 dalis.

11 – Toliau – *Commissioners*.

12 – Toliau – TOMS schema.

13 – 19 punktas.

14 – 20–27 punktai.

15 – 32–35 punktai.

16 – 43 punktas.

17 – 44 punktas.

18 – Žr., *inter alia*, 1980 m. kovo 27 d. Sprendim? *Denkavit Italiana* (61/79, Rink. p. 1205, 16 punktas); 1995 m. liepos 6 d. Sprendim? *BP Soupergaz* (C?62/93, Rink. p. I?1883, 39 punktas) ir 2004 m. sausio 13 d. Sprendim? *Kühne & Heitz* (C?453/00, Rink. p. I?0000, 21 punktas).

19 – Žr., *inter alia*, min?t? sprendim? *Denkavit Italiana* (17 punktas) ir 2001 m. lapkri?io 29 d. Sprendim? *Griesmar* (C?366/99, Rink. p. I?9383, 74 punktas). D?l su PVM susijus? princip? taikymo pastaruoju metu žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendim? *Linneweber ir Akritidis* (C?453/02 ir C?462/02, Rink. p. I?0000, 41–45 punktai).

20 – Žr., *inter alia*, 1989 m. birželio 22 d. Sprendim? *Fratelli Costanzo* (103/88, Rink. p. 1839, 33 punktas); 1993 m. sausio 19 d. Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (C?101/91, Rink. p. I?191, 24 punktas); 2001 m. birželio 28 d. Sprendim? *Larsy* (C?118/00, Rink. p. I?5063, 52 punktas) ir min?t? sprendim? *Kühne & Heitz* (22 punktas).

21 – Žr., *inter alia*, 1988 m. vasario 2 d. Sprendim? *Barra* (309/85, Rink. p. 355, 17 punktas) ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendim? *Weber's Wine World ir kt.* (C?147/01, Rink. p. I?11365, 93 punktas).

22 – Žr. *inter alia* 1983 m. lapkri?io 9 d. Sprendim? *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595, 12 punktas) ir min?t? sprendim? *Weber's Wine World ir kt.* (103 punktas).

23 – Min?tas sprendimas *BP Soupergaz* (42 punktas). Taip pat žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendim? *Marks & Spencer* (C?62/00, Rink. p. I?6325, 47 punktas).

24 – Šis punktas buvo suformuluotas taip: „Paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? rinkos vert?s išskaitymas turi paprastumo pranašum?, ta?iau, kaip pažym?jau, tiksliai neatspindi ši? paslaug? strukt?ros kainos paslaug? pakete. Kadangi pagal s?naud? apskai?iavimu grindžiam? metod? remiantis bendruoju pelnu reikia nustatyti apmokestinam?j? peln?, šiuo atveju n?ra b?tina atskirti ?vairi? paslaug? vert?s element?. Pelnas ir s?naudos kartu sudaro paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? referencin? vert?, kuri? pakanka išskai?iuoti iš paslaug? paketo (vert?s) tam, kad gaut? paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, vert?. Atlikus aprašyt? pastar?j? paslaug? kainos išskaitym?, gaunama apmokestinamoji marža, nepaskirstant paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? vert?s “.

25 – Tos pa?ios bylos savo išvados 77 ir 78 punktuose pažym?jau, kad s?naud? metodas reikalauja sud?tingo ?vairi? kainos element? vertinimo, kurio negalima atlikti nepaskirs?ius bendr?j? išlaid? tarp paties ?kio subjekto teikiam? paslaug?, kuri? išskyrimas iš paslaug? paketo duos naudojam? apskai?iuojant apmokestinam?j? vert? bendr?j? peln?, ir paties ?kio subjekto teikiam? paslaug?, ne?einan?i? ? paslaug? paket?. Be to, nuorod? ? rinkos vert? taip pat pašalina neaiškumus, susijusius su s?naud?, kurios turi b?ti atskai?iuotos, pob?džiu. Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies tre?ias sakiny? numato kelioni? operatoriaus paslaug?, teikiam? naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, faktini? s?naud? išskaitym?, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Be to, neatitinkan?ios šios s?lygos, bet vis d?lto naudojamos ?kio

subjekto veikloje bendrosios išlaidos sudaro apmokestinamojo pelno iš paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, dalį, nors jos neįeina į paties subjekto teikiamų paslaugų pelną. Šis naudų apskaičiavimas priverstų paskirstyti šias išlaidas tarp šių paslaugų rėšių. Tačiau paties subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertę jas jau apima ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, maržos apskaičiavimas nereikalauja jų išskirti.

26 – Žr. 1990 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-30/89, Rink. p. I-691, 23 punktas) ir būtent dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatytos specialios schemos – 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-74/91, Rink. p. I-5437, 17 punktas).

27 – Sprendimo 47 punktas ir rezoliucinės dalies 2 punkto antras sakiny.

28 – Žr., *inter alia*, dėl PVM sistemos pristatymo 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339, 18–24 punktai).

29 – Dėl panašios „atlygis“ sąvokos, esančios 1967 m. balandžio 11 d. Antrojoje Tarybos direktyvoje 67/228/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo taisyklės (OL 71, p. 1303) žr. 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 13 punktas); dėl Šeštojoje direktyvoje esančios „atlygis“ sąvokos – 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 16 punktas); 1994 m. birželio 2 d. Sprendimą *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 18 punktas); minėtų sprendimų *Madgett ir Baldwin* (40 punktas) ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimą *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 22 punktas).

30 – 69 punktas.

31 – PVM tarifui taikomos taisyklės yra iš esmės numatytos Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje. Pagal nagrinjamą šioje byloje laikotarpiu šio straipsnio taikomas versijas valstybės narės turi nustatyti prastai taikomą PVM tarifą, kuris būtų ne mažesnis kaip 15 %. Jos taip pat gali nustatyti vieną arba du sumažintus tarifus, taikomus tam tikroms tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, kurie būtų ne mažesni kaip 5 %. Tačiau atskiros valstybės narės laikinai gali nustatyti mažesnius nei šie sumažinti tarifai (žr. įvairiose valstybėse narėse taikomą tarifų klausimu 2001 m. spalio 22 d. Komisijos ataskaitą COM(2001) 599 galutinai dėl sumažintų PVM tarifų, priimtų remiantis Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 4 dalimi.).

32 – Minėtas sprendimas *Gibbs* (19 punktas) ir 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-427/98, Rink. p. I-8315, 28 ir 29 punktai).

33 – Žr. minėtų sprendimų *Madgett ir Baldwin* (44 punktas). Primenu, kad jame buvo kalbama apie viešbučio taikomą kambario ir dalinio maitinimo kainą, kai klientai nesinaudoja paslaugų paketu.

34 – 72 punktas.

35 – Savo išvados byloje *Harbs* (2004 m. liepos 15 d. Sprendimas C-321/02, Rink. p. I-0000) 3–5 ir 39 punktuose paminėjau priežastis, kurios paskatino Bendrijos teisės aktų leidėjų šio subjekto atžvilgiu numatyti specialią schemą.

36 – Dėl techninių sunkumų, kurie gali iškilti atliekant šį paskirstymą teikiant oro transporto paslaugas, žr. minėtų 1990 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (12 punktas).

37 – 1964 m. liepos 15 d. Sprendimas *Van der Veen* (100/63, Rink. p. 1105, 1121); 1964 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Dingemans* (24/64, Rink. p. 1259, 1273); 1998 m. spalio 28 d.

Sprendimas *Jokela ir Pitkäranta* (C?9/97 ir C?118/97, Rink. p. I?6267 30 punktas); 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *Trans-Ex-Import* (C?86/97, Rink. p. I?1041, 15 punktas); 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas *De Haan* (C?61/98, Rink. p. I?5003, 29 punktas) ir 2001 m. geguž?s 10 d. Sprendimas *Veedfald* (C?203/99, Rink. p. I?3569, 31 punktas).

38 – Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? pažymi, kad 1997 m. birželio m?n. *My Travel* pardav? Palma (Ispanija) kryptimi bilietus už 18 skirting? kain? (jos rašytini? pastab? 4.15 punktas).