

Downloaded via the EU tax law app / web

KOMISIJA / ISPAHIJA

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2013 m. birželio 6 d.(1)

Byla C-189/11

Europos Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

Byla C-193/11

Europos Komisija

prieš

Lenkijos Respubliką

Byla C-236/11

Europos Komisija

prieš

Italijos Respubliką

Byla C-269/11

Europos Komisija

prieš

Čekijos Respubliką

Byla C-293/11

Europos Komisija

prieš

Graikijos Respubliką

Byla C-296/11

Europos Komisija

prieš

Prancūzijos Respubliką

Byla C-309/11

Europos Komisija

prieš

Suomijos Respubliką

Byla C-450/11

Europos Komisija

prieš

Portugalijos Respubliką

„PVM – Speciali kelionių agentūroms skirta schema“

1. Šia grupe ieškinių dėl įsipareigojimų nevykdymo Komisija ginėja 8 valstybių narių pateiktą Direktyvos 2006/112(2) aiškinimą, pagal kurį tos direktyvos 306–310 straipsniuose (šios išvados I priedas) numatyta speciali maržos apmokestinimo PVM schema, skirta kelionių agentūroms (toliau – maržos apmokestinimo schema), taikoma, nepaisant to, ar klientas iš tiesų yra keleivis. Remiantis nagrinėjamo nuostatų versijose kai kuriomis kalbomis vartojamais terminais tai vadinama „kliento principu“. Komisija teigia, kad pagal dabar galiojančius teisės aktus (ir remiantis kitose valstybėse narėse taikoma praktika) maržos apmokestinimo schema taikoma tik jeigu klientas yra keleivis. Remiantis versijose kitomis kalbomis vartojamais terminais toks aiškinimas vadinamas „keleivio principu“. Tai – pagrindinio klausimo, kylančio visose šiose bylose, ir vienintelio klausimo, kylančio septyniose iš šių bylų, esmė. Šioje išvadoje nagrinėsiu tik šį klausimą.

2. Dėl Ispanijos Karalystės pažymėtina, kad Komisija taip pat prieštarauja dėl dar trijų nacionalinių teisės nuostatų aspektų, susijusių su maržos apmokestinimo schema, – dėl maržos apmokestinimo schemos netaikymo tais atvejais, kai mažmeninės kelionių agentūros parduoda keliones, kurias organizuoja didmeninės agentūros, dėl į kainą įtraukto PVM sumos nurodymo ir dėl apmokestinamosios vertės per apmokestinimo laikotarpį nustatymo. Šiuos klausimus nagrinėju atskiroje išvadoje, kuri taip pat teikiu šiandien.

Kelionių paketų direktyva

3. Kelionių paketų direktyvos(3) 2 straipsnyje pateiktos apibrėžtys neturi tiesioginės reikšmės šiai bylai. Tačiau iš jų galima gauti naudingos informacijos maržos apmokestinimo schemai suprasti. Kelionių paketų direktyvoje numatyta:

„1) „paketas“ – iš anksto už bendrą kainą parengtas ir parduodamas arba siūlomas sigyti turizmo paslaugų rinkinys, kurį sudaro ne mažiau kaip dvi iš toliau minimų turizmo paslaugų, kai

paslaugų suteikimo trukmė yra daugiau nei 24 valandos arba yra įtraukta nakvynė [įtrauktas apgyvendinimas]:

- a) transportas,
- b) apgyvendinimas,
- c) kitos turizmo paslaugos, nepriklausančios transportui ar apgyvendinimui, ir sudarančios gana didelį paketo dalį.

<...>

- 2) „kelionių organizatorius“ – asmuo, kuris <...> rengia paketus ir parduoda arba siūlo juos įsigyti tiesiogiai arba per kelionių pardavimo agentą;
- 3) „kelionių pardavimo agentas“ – asmuo, kuris parduoda arba siūlo įsigyti paketą parengtą kelionių organizatoriaus;
- 4) „vartotojas“ – asmuo, kuris perka ar sutinka pirkti paketą <...> arba bet kuris kitas asmuo, kurio vardu sutartį pasirašo asmuo sutinka pirkti paketą <...> arba bet kuris asmuo, kuriam pagrindinis sutartį pasirašo asmuo arba bet kuris naudos gavėjas perduoda paketą <...>;
- 5) „sutartis“ – susitarimas, siejantis vartotojų su kelionių organizatoriumi ir (arba) kelionių pardavimo agentu.“

Maržos apmokestinimo schema

4. Maržos apmokestinimo schemos ištakos yra Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje (šios išvados II priedas)(4). Jos esmė paprasta. Jeigu kelionių agentūra, veikdama savo vardu, teikdama kelionių paslaugas naudoja kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis, visi tokie sandoriai turi būti laikomi vienu paslaugų teikimo sandoriu, apmokestinamu PVM kelionių agentūros valstybėje narėje. Apmokestinamąja verte laikoma kelionių agentūros marža – kelionių agentūros patirtą išlaidą su PVM įsigyjant prekes ir paslaugas, kurias ji įtraukia į parduodamą paketą, ir sumos be PVM, kurią ji ima už tokį paketą, skirtumas.

5. Maržos apmokestinimo schema nebuvo įtraukta į Komisijos pirminius arba peržiūrėtus pasiūlymus dėl teisės aktų, todėl nėra rašytinis teisės aktų priėmimo raidos, iš kurios būtų galima tiesiogiai sužinoti apie šios schemos tikslą. Tačiau šioje byloje neginėjama, kad jos tikslas dvejopas: supaprastinti kelionių agentūroms taikomas procedūras, nes priešingu atveju jos turėtų atskaityti arba susigrąžinti pirkimo PVM skirtingose valstybėse narėse, ir užtikrinti, kad kiekviena paslauga būtų apmokestinta jos suteikimo vietoje.

6. Jeigu nebūtų tokios tvarkos kaip maržos apmokestinimo schema, kelionių agentūra arba kelionių organizatorius, parengęs atostogų arba kelionių paketą Europos Sąjungos viduje, turėtų mokėti pardavimo PVM nuo visos paketo kainos savo valstybėje narėje. Jis turėtų susigrąžinti (dažnai iš kitų valstybių narių) jam apskaičiuotą PVM už prekes ir paslaugas, kaip antai transportą, apgyvendinimą, maitinimą, ekskursijas, kruizus arba suorganizuotas pramogas, teikiamas ir tiekiamas tose valstybėse narėse. Tokia tvarka ne tik būtų labai sudėtinga administravimo požiūriu, bet dėl jos tokios paslaugos būtų apmokestinamos PVM ne valstybėje narėje, kurioje jos buvo faktiškai suteiktos ir naudojamos, o valstybėje narėje, kurioje buvo nupirktas paketas. Taip didelės PVM pajamos galėtų būti nukreiptos iš valstybių narių, kuriose yra turistams patraukli objektai, į valstybes nares, iš kurių atvyksta turistai.

7. Tačiau, išskyrus šiuos padarinius, maržos apmokestinimo schema PVM sistemos atžvilgiu iš esmės yra neutrali. Visoje tiekimo grandinėje neapskaičiuojama didesnė arba mažesnė PVM suma, nei būtų apskaičiuota kitu atveju, ir iš esmės jokia suma nėra negrąžinama? traukiama? sistem? tarpiniame etape kaip vienam arba keliems tiekimo grandinėje dalyvaujantiems? kio subjektams tenkanti našta. Šiuo klausimu galėtų praversti lyginamasis pavyzdys.

8. Jeigu kelioni? agent?ros išlaidos?sigyjant? paket? trauktas paslaugas (pavyzdžiui, transporto, apgyvendinimo viešbutyje ir restorano) yra 100 be PVM, jeigu kelioni? agent?ros grynoji marža iš toki? paslaug? yra 20 ir jeigu taikomas 20 % PVM (visose susijusiose valstyb?se nar?se, jeigu j? yra daugiau nei viena):

– pagal?prast? schem? kelioni? agent?ra perka už 100 ir papildomai skaičiuojamas PVM (20), todėl kaina su PVM – 120; pridėjusi savo marž? (20) prie kainos be PVM, ji parduoda už 120 ir papildomai skaičiuojamas PVM (24), todėl kaina su PVM siekia 144; ji atskaito pirkimo PVM (20) ir nurodo mokesi? inspekcijai skirtum? tarp pardavimo ir pirkimo PVM (4),

– pagal maržos apmokestinimo schem? kelioni? agent?ra perka už 100 ir papildomai skaičiuojamas PVM (20), todėl kaina su PVM – 120; pridėjusi savo marž? (20) prie kainos su PVM, ji parduoda už 140 ir papildomai skaičiuojamas PVM (4), todėl kaina su PVM siekia 144; ji neatskaito pirkimo PVM, o mokesi? inspekcijai nurodo tik pardavimo PVM (4) skaičiuojam? nuo jos maržos (20).

Abiem atvejais pardavimo kaina su PVM yra 144, o mokesi? inspekcijos surenka 24 dydžio PVM, kur? vis? sumoka paketo pirk?jas.

9. Jeigu nagrin?jamos paslaugos teikiamos vienoje arba daugiau valstybi? nari?, kuriose paketas neparduodamas, pagal?prast? schem? kelioni? agent?ra negali tiesiog atskaityti pirkimo PVM (20) nuo pardavimo PVM (24). Jeigu ji nėra?registruota kaip PVM mok?toja tose kitose valstyb?se nar?se, ji turi atlikti gerokai sud?tingesn? PVM susigr?žinimo tose valstyb?se nar?se proced?r?(5) ir jai gali tekti gana ilgai laukti gr?žinimo, priešingai nei tais atvejais, kai taikoma atskaitymo nedelsiant sistema, kai sandoriai sudaromi vienoje valstyb?je nar?je. Be to, atitinkamose valstyb?se nar?se neskaičiuojamas PVM už j? teritorijoje teikiamas paslaugas. Tačiau pagal maržos apmokestinimo schem? toki? sunkum? nekyla.

10. Šalys nesigin?ija dėl mano pirmiau nurodyt? princip?. Skirtingai aiškinama tik tai, ar tam, kad būtų taikoma maržos apmokestinimo schema, paketo pirk?jas turi būti keleivis (asmuo, kuris faktiškai vartoja tokias paslaugas arba tiekiamas prekes(6)), ar gali būti ir kita kelioni? agent?ra. Panašu, kad šis klausimas vis? pirma kyla todėl, kad kelioni? agent?ros arba kelioni? organizatoriai (pastaba svarbi tik tekstui angl? kalba) vis dažniau parengia atostog? arba kelioni? paketus, kuriuos parduoda kitoms agent?roms arba organizatoriams (Kelioni? paket? direktyvoje jie vadinami kelioni? pardavimo agentais), kad šie juos parduot? galutiniams vartotojams. Tačiau, jeigu ES teis?s aktuose vartojamos formuluo?s būtų labiau suderintos, būtų mažiau galimybi? nuomon?ms išsiskirti.

11. Versijose šešiomis kalbomis, kuriomis iš pradži? buvo parengta Šeštoji direktyva (dan?, oland?, angl?, pranc?z?, vokie?i? ir ital?), žodis „keleivis“ arba jo atitikmuo buvo vartojamas visame 26 straipsnyje, išskyrus versij? angl? kalba, kurioje, 26 straipsnio 1 dalyje apibr?žiant schemos taikymo srit?, vien? kart? pavartotas žodis „klientas“: „kai kelioni? organizatoriai [agent?ros] sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami [teikdamos] kelioni? paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis“(7).

12. Per v?lesnius pl?tros etapus ši anomalija išplito? versijas?vairiomis kitomis kalbomis ir kai

kuriais atvejais j? imta taikyti net tais atvejais, kai versijoje angl? kalba vartojama „keleivis“.

13. Šeštosios direktyvos versijose est?, latvi?, lietuvi?, maltie?i?, lenk?, portugal?, slovak?, slov?n? ir šved? kalbomis laikomasi angliško modelio ir vien? kart? vartojama „klientas“, o versijose suomi?, graik?, vengr? ir ispan? kalbomis remiamasi versijomis kitomis originalo kalbomis ir visame straipsnyje vartojama „keleivis“. Versijoje ?ek? kalba visame straipsnyje vartojamas žodis „klientas“ – net ir ten, kur versijoje angl? kalba vartojamas žodis „keleivis“.

14. Direktyvoje 2006/112 šis modelis šiek tiek pasikeit?. Versijose penkiomis originalo (1977 m.) kalbomis, išskyrus angl? kalb? (dan?, oland?, angl?, pranc?z?, vokie?i? ir ital?), bei versijose ?ek?, est?, graik?, vengr?, latvi?, lietuvi?, slov?n? ir ispan? kalbomis visur vartojamas žodis „keleivis“. Angliškas modelis taikomas versijose bulgar?, maltie?i?, lenk? ir šved? kalbomis. Žodis „klientas“ visur vartojamas versijose portugal?, rumun? ir slovak? kalbomis. Versijoje suomi? kalba trijose vietose vartojama „klientas“, o dviejose – „keleivis“(8).

15. 2002 m. Komisija pasi?l? iš dalies pakeisti Šeštosios direktyvos 26 straipsn?(9), be kita ko, visame šiame straipsnyje žod? „keleivis“ pakei?iant žodžiu „klientas“(10).

16. Aiškinamajame memorandume(11) Komisija nurod? tokias pasi?lymo d?l pakeitimo priežastis:

„<...> viena iš pagrindini? problem?, kuri? panašiai apib?dino valstyb?s nar?s ir kelioni? agent?ros, yra aplinkyb?, kad ši schema gali b?ti taikoma tik kai kelioni? paslauga parduodama keleiviui. Ši nuostata buvo pritaikyta pad?iai rinkoje 1977 m., kai kelioni? agent?ros kelioni? paketus dažniausiai parduodavo tiesiogiai keleiviams. Dabar pad?tis labai pasikeit?. Šiame sektoriuje veikt? vykdo daugiau asmen? ir kelioni? paket? tiekim? sudaro daugiau etap? nei 1977 m. Tod?l vis daugiau kelioni? paslaug? teikiamos arba kitoms kelioni? agent?roms, arba kitiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie kelioni? paslaugas naudoja kaip darbuotoj? skatinimo priemon? arba savo veikloje, pavyzdžiui, seminarams rengti.

Šiuo metu susiklos?iusi pad?tis, kai speciali schema netaikoma tais atvejais, kai kelioni? paslauga parduodama ne keleiviui, nebeužtikrina, kad PVM pajamos tekt? valstybei narei, kurioje paslaugos faktiškai naudojamos. Kai kelioni? agent?ra parduoda kelioni? paket? kitai kelioni? agent?rai, tur?t? b?ti taikomos ?prastos apmokestinimo taisykl?s. Tai reiškia, kad ji tur?t? tur?ti galimyb? atskaityti tiek?jams sumok?t? pirkimo PVM ir valstyb?je nar?je, kurioje yra ?sisteigusi, apskai?iuoti PVM nuo toliau antrajai kelioni? agent?rai tiekiamo kelioni? paketo visos vert?s. Tokiu atveju PVM pajamos už pirmines suteiktas paslaugas (pavyzdžiui, apgyvendinim? viešbutyje) nebetenka valstyb?ms nar?ms, kuriose naudojamos ?vairios paslaugos, o nukreipiamos ? valstyb? nar?, kurioje ?sisteigusi kelioni? agent?ra.

Siekdamos to išvengti, kelios valstyb?s nar?s, kuriose išvystyta turizmo pramon?, š? straipsn? aiškina kitaip, kad ? specialios schemas taikymo srit? patekt? ir kelioni? agent?r? klientams, kurie n?ra keleiviai, teikiamos kelioni? paslaugos. D?l to lengviau pasiekiami pirminiai šios schemas tikslai – supaprastinimas ir apmokestinimas vartojimo valstyb?je nar?je.

Nepaisant to, tokia pad?tis lemia skirting? specialios schemas taikym? Bendrijoje, o tai nesuderinama su vidaus rinkos tinkamu veikimu ir iškraipo konkurencij? tarp skirtingose valstyb?se nar?se ?sisteigusi? verslinink?. Tokia pad?tis nepriimtina ir tod?l Komisija si?lo pataisyti 26 straipsnio 2 dalies pirm? sakin? ir išbraukti žod? „keleiviui“.

Taip b?t? gerokai išpl?sta specialios schemas taikymo sritis. Po pakeitim? speciali schema turi b?ti taikoma visoms kelioni? agent?r? pagal 26 straipsnio 1 dalyje numatytas s?lygas teikiamoms paslaugoms, nepaisant to, kas yra klientas (privatus asmuo, apmokestinamasis asmuo, ?mon?,

kitos kelioni? agent?ros ar pan.).“

17. Šis pasi?lymas dar nepriimtas. Jis tebesvarstomas Taryboje ir joje, panašu, nepasiekta susitarimo.

Procesas

18. Iš esm?s tokiomis aplinkyb?mis 2006 m. Komisija išanalizavo maržos apmokestinimo schemos taikym? visoje Europos S?jungoje ir nusprend?, kad 13 valstybi? nari? j? ?gyvendina neteisingai (konkre?iai kalbant, jos laikosi kliento principo, o ne keleivio principo). Kai kurios iš t? valstybi? nari?(12) tuomet iš dalies pakeit? savo teis?s aktus, o kitos to nepadar?. Nors Komisija tebenor?jo, kad jos pasi?lytas pakeitimas b?t? ?gyvendintas, ji man?, kad bendrojoje rinkoje b?tinamas vienodumas ir kad nepagr?stas konkurencinis pranašumas, kuriuo naudojasi kai kurie kelioni? organizatoriai, tur?t? b?ti panaikintas(13).

19. Tod?l 2007 m. kovo 23 d. Komisija EB 226 straipsnyje (dabar – SESV 258 straipsnis) numatyta tvarka nusiunt? visoms aštuonioms su šiomis bylomis susijusioms valstyb?ms nar?ms oficialius pranešimus. Atsižvelgdama ? j? atsakymus, 2008 m. vasario 29 d. ji nusiunt? pagr?stas nuomones septynioms iš t? valstybi? nari?, o aštuntajai, Ispanijos Karalystei, pagr?sta nuomon? buvo nusi?sta 2009 m. spalio 9 d. Kadangi valstyb?s nar?s nesi?m? priemoni? pagr?stoms nuomon?ms ?gyvendinti, 2011 m. balandžio 20 d.–rugs?jo 1 d. Komisija pareišk? šiuos ieškinius. Ji prašo pripažinti, kad valstyb?s nar?s leisdamos kelioni? agent?roms taikyti maržos apmokestinimo schem? teikiant kelioni? paslaugas asmenims, kurie n?ra keleiviai, ne?vykdy? ?sipareigojim? pagal Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnius.

20. Nagrin?jant visas bylas buvo vykdoma visa rašytin? proceso dalis, išskyrus byl? *Komisija prieš Graikij?* (C?293/11), kurioje Komisija atsisak? teis?s pateikti dublik?. Kelios valstyb?s nar?s pateik? paaiškinimus vienos kit? bylose kaip ?stojusios ? byl? šalys. 2013 m. kovo 6 d. ?vyko bendras pos?dis, per kur? buvo išklaudyta Komisija ir visos suinteresuotosios valstyb?s nar?s.

21. N? vienoje byloje negin?ijama, kad atitinkamuose nacionalin?s teis?s aktuose taikomas kliento principas. Tod?l manau, kad šioje išvadoje neb?tina pateikti t? teis?s akt? tekst?. Tereikia išspr?sti klausim? (tai vienintelis klausimas septyniose iš byl? ir pirmasis klausimas byloje *Komisija prieš Ispanij?*, C?189/11), ar toks poži?ris teisingas, ar, kaip teigia Komisija, pagal teising? Direktyvos 2006/112 306–310 straipsni? aiškinim? visos valstyb?s nar?s turi taikyti keleivio princip?.

Trumpa pagrindini? argument? santrauka

22. Komisija ir valstyb?s nar?s atsakov?s sutaria, kad: i) maržos apmokestinimo schemos tikslai – supaprastinti proced?ras ir užtikrinti teising? PVM pajam? surinkim? kitais atžvilgiais nenukrypstant nuo PVM sistemos; ii) nors dabar kelioni? agent?ros arba kelioni? organizatoriai dažnai savo parengtus kelioni? arba atostog? paketus parduoda kitoms kelioni? agent?roms arba kelioni? organizatoriams, kurie juos parduoda keleiviams arba poilsiautojams, tuo metu, kai 1977 m. buvo priimta Šeštoji direktyva, situacija buvo kitokia; iii) vienodas aiškinimas b?tinamas siekiant užtikrinti darn? PVM taisykli? taikym? visose valstyb?se nar?se, kad neb?t? išskiriamos jokios kelioni? agent?ros; iv) kliento principas susij?s su aiškinimu, kuris geriausiai padeda pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, ir v) šio principo faktiškai laikomasi valstyb?se nar?se atsakov?se. Kadangi visos šios aplinkyb?s negin?ijamos, neatrodo, kad šioje išvadoje vert?t? detalieji išd?styti su jomis susijusius argumentus; be to, galiu sutikti su visomis šiomis aplinkyb?mis ir toliau pateiktame vertinime daugiau j? nenagrin?siu. Pakanka pasakyti, kad, kiek tai susij? su i ir iv punktais, pagrindinius argumentus nurodžiau apib?dindama maržos apmokestinimo schem?(14), kad ii bei v punktai yra negin?ijamos faktin?s aplinkyb?s ir kad iii punktas nekelia

abejoni?.

23. Nors šalys nesigin?ija d?l b?tinyb?s užtikrinti vienod? ir darn? aiškinim? visoje S?jungoje, Komisija mano, kad taikyti su kliento principu susijus? platesn? aiškinim? b?t? galima tik pakeitus teis?s aktus (poži?ris *de lege ferenda*), o valstyb?s nar?s atsakov?s mano, jog dabar galiojan?ios teis?s nuostatos gali (ir tur?t?) b?ti aiškinamos pla?iau (poži?ris *de lege lata*).

24. Pagrindinis Komisijos argumentas – lingvistinis. Tik vienos iš šeši? Šeštosios direktyvos 26 straipsnio versij? originalo kalba vienoje iš penki? viet? vartojamas terminas „klientas“; visais kitais atvejais ir visose versijose kitomis kalbomis (vis? pirma toje versijoje, kurios galutinis tekstas buvo apsvaistytas ir jam buvo pritarta) vartojamas terminas „keleivis“. Taigi, akivaizdu, kad teis?s akt? leid?jo tikslas buvo nustatyti, jog maržos apmokestinimo schema taikoma tik tais atvejais, kai kelioni? agent?ra parduoda paslaugas tiesiogiai keleiviui(15).

25. Be to, Komisija mano, kad priešingu atveju netekt? prasm?s dvi šioje nuostatoje vartojamos fraz?s. Jeigu b?t? kalbama apie „klient?“, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje (Direktyvos 2006/112 306 straipsnio 1 dalyje) vartojami žodžiai „savo vardu“ b?t? pertekliniai, nes kelioni? agent?ros visada veikia savo vardu, jei kalbama santykius su klientais (kurie perka tiesiogiai iš j?), bet ne visada – jei kalbama apie santykius su keleiviais (kurie gali b?ti ne tie patys asmenys). Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje (Direktyvos 2006/112 307 ir 308 straipsniuose) vartojamos fraz?s „keleiviui suteikia“ ir „kuri? turi sumok?ti keleivis“ b?t? nelogiškos, jeigu paslaugos pirk?ja b?t? kita kelioni? agent?ra: jeigu vienos kelioni? agent?ros parengtas paketas parduodamas kitai kelioni? agent?rai, kuri j? parduoda keleiviui, kaip galima apskai?iuoti pirmosios kelioni? agent?ros marž? (PVM vertinimo pagrind?), jeigu paketas turi b?ti „laikomas viena paslauga, kuri? keleiviui suteikia [tokia] kelioni? organizatorius [agent?ra]“, o antroji kelioni? agent?ra taiko savo marž?.

26. Komisija taip pat pažymi, kad pagal nusistov?jusį teism? praktik? nukrypti leidžian?ios nuostatos turi b?ti aiškinamos siaurai(16). Maržos apmokestinimo schema yra apmokestinimo kiekviename sandorin? grandin?s etape principo ir pirkimo mokes?io atskaitymo kiekviename etape iki mažmenin?s prekybos etapo principo išimtis(17).

27. Nors Komisija sutinka, kad kliento principas geriau pad?t? pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, ji pažymi, jog valstyb?s nar?s privalo taikyti S?jungos PVM teis?s aktus net jeigu juos laiko tobulintinais(18).

28. Vis d?lto Komisija patikslina mananti (atsižvelgdama ? schemos tiksl?, o ne ? teis?s aktuose vartojamus žodžius), kad maržos apmokestinimo schema tur?t? b?ti taikoma tais atvejais, kai ?mon?, kuri (kaip juridinis asmuo) pati negali b?ti „keleiv?“, perka kelioni? paket? savo darbuotojams. Svarbu tik tai, kad paketas netur?t? b?ti perparduotas faktiniam keleiviui.

29. Valstyb?s nar?s atsakov?s(19) pabr?žia b?tinyb? užtikrinti, kad b?t? pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslai.

30. D?l Komisijos pagrindinio – lingvistinio – argumento jos pabr?žia, kad vienoje ES teis?s nuostatos kalbini? versij? vartojama formuluot? negali b?ti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas arba ?gyti d?l to prioritet? kit? kalbini? versij? atžvilgiu. Esant neatitikim? tarp ?vairi? kalbini? versij?, nagrin?jama nuostata turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? teis?s nuostat?, kuri? dalis ji yra, tiksl? ir bendr? strukt?r?(20). Teisingumo Teismas laik?si tokio teleologinio poži?rio, kai konstatavo, kad maržos apmokestinimo schema taikoma viešbu?io savininkui, savo klientams teikian?iam paslaug? paket?, kur? sudaro apgyvendinimas, vežimas ? abi puses ir ekskursijos autobusu, kai šios transporto paslaugos perkamos iš tre?i?j? asmen?, nors jis formaliai n?ra kelioni? agent?ra arba kelioni? organizatorius(21). Ji tur?t? b?ti taikoma ir šioje byloje nagrin?jamu

atveju, kad būtų užtikrinta, jog bus tinkamai pasiekti schemos tikslai.

31. Komisijos teiginiai dėl absurdiško tam tikrų frazių vartojimo, valstybių narių nuomone, netikinami. Nuostatų versijoje anglų kalba (kuria remiamasi visose kitose versijose, kuriose vartojamas žodis „klientas“) kalbama apie kelionių agentūras, kurios sudaro sandorius ne savo vardu su savo klientais, o savo vardu su klientais (nebūtinai tiesiogiai savo). Todėl tokia formuluotė nėra akivaizdžiai perteklinė – bet kuriuo atveju Komisija jos neatsisako savo pasiūlyme dėl pakeitimo. Tačiau, kadangi nurodyta, kad maržos apmokestinimo schema neturi būti taikoma kelionių agentūroms, kurios veikia išimtinai kaip tarpininkas, žodžiai „savo vardu“ galėtų būti pertekliniai taikant bet kurį aiškinimą. Be to, kaip yra konstatavęs Teisingumo Teismas, formuluotės „kuri turi sumokėti keleivis“ negalima aiškinti pažodžiui ir ji gali apimti trečiųjų šalių atliekamus mokėjimus(22).

32. Valstybų narų atsakovs taip pat nurodo, jog Teisingumo Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad reikalavimas nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo PVM sistemos principų, aiškinti siaurai nereiškia, kad vartojami terminai turi būti aiškinami taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio, ir kad terminai turi būti aiškinami atsižvelgiant į siekiamą tikslą ir laikantis mokesčio neutralumo reikalavimų(23).

33. Valstybių narių teigimu, Komisijos nuoroda į Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-304/05)(24) nereikšminga. Ta byla buvo susijusi su Šeštosios direktyvos nuostata, kurios aiškinimas buvo aiškus iš jos teksto. Šioje byloje nagrinėjamo atveju visiškai aišku, kad nuostatų tekstas gali būti (ir iš tiesų yra) aiškinamas skirtingai.

Vertinimas

34. Šioje byloje Teisingumo Teismas atsiduria keblioje padėtyje. Galiojančiose Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnių versijose įvairiomis kalbomis žodžiai „klientas“ ir „keleivis“ (nė vieno iš jų apibrėžtis nepateikta) vartojami nenuosekliai. Komisijos pasiūlymui ištaisyti šią padėtį (kuris irgi nėra lingvistinio nuoseklumo pavyzdys) nebuvo pritarta Taryboje, kuriai jis buvo pateiktas daugiau kaip prieš dešimtmetį. Panašu, kad yra susidariusi padėtis be išeities arba bent jau nepakanka bendro noro taikyti vienodą požiūrą. Yra du tarpusavyje nesusiję aiškinimai ir galima pateikti juos abu patvirtinančius argumentus. Aštuonios valstybų narų šios nuostatos aiškina vienaip (anksčiau jas taip aiškino bent 13), o kitos, iš kurių nė viena nesiekia įstoti į bylą ir išdėstyti savo požiūrį, jas aiškina kitaip, ir nė vienas požiūris nėra būtinai susijęs su tuo, ar Direktyvos 2006/112 versijose atitinkamomis kalbomis vartojamas žodis „keleivis“, ar „klientas“.

35. Neišvengiamai susidaro spėjimas, kad Teisingumo Teismo prašoma išspręsti klausimą, susijusį su PVM politika (ir su teisės technika), kurį išspręsti valstybų narų ir teisės aktų leidėjui neužteko sugebėjimų arba noro.

36. Kad ir kaip būtų, Teisingumo Teismas privalo pateikti dabar galiojančio teksto teisinį aiškinimą, kuriuo remiantis Komisijos veiksmai (kiek jie susiję su klausimu, nagrinėjamo šioje išvadoje) bus laikomi arba pagrįsti, arba nepagrįsti.

37. Šiomis aplinkybėmis manau, kad valstybių narių, kurios laikosi vienokio arba kitokio požiūrio, skaičius negali būti teisiniu požiūriu svarbus Teisingumo Teismo analizei (net jeigu teisės aktų leidėjas jį galėtų laikyti tam tikra prasme svarbia politine aplinkybe). Kad ir koks būtų tos analizės rezultatas, daug valstybių narių turės pakeisti savo teisės aktus. Be to, man atrodo, kad ne itin tikina argumentai, susiję su praktiniais sunkumais, kurių galėtų kilti kelionių agentūroms dėl vienokio arba kitokio aiškinimo, jeigu jie būtų taikomi vienodai, – žinoma, išskyrus tuos sunkumus, kurių išvengti specialiai sukurta maržos apmokestinimo schema. Ko gero, nė vienas požiūris praktiniu aspektu nėra tobulas, bet, jeigu bent aštuonios (anksčiau – bent 13) valstybų

nar?s sugeb?jo ?gyvendinti šias nuostatas tam tikru b?du per ilg? laikotarp?, nepanašu, kad kurie nors su tokiu ?gyvendinimu susij? sunkumai (jeigu apie juos kalb?tume atskirai, o ne kaip apie vidaus prieštaravim? draskomos visumos dal?) gali tur?ti lemiam? reikšm?.

38. Jeigu nuostatos, kuriose reglamentuojama maržos apmokestinimo schema, b?t? nedviprasmiškos, iš esm?s pirmenyb? tur?t? b?ti teikiama j? aiškiai reikšmei, net jeigu d?l to b?t? šiek tiek sunkiau pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus. Ta?iau manau, kad jas galima aiškinti ?vairiai ir Teisingumo Teismas privalo atsižvelgti ? šios schemos tiksl? bei bendr? strukt?r?, taip pat ? savo paties ankstesnius su ja susijusius sprendimus(25).

39. Atrodo, kad neverta ieškoti atsakymo išsamiai analizuojant atsitiktin? tvark?, pagal kuri? dabar Direktyvos 2006/112 306–310 straipsni? versijose skirtingomis kalbomis vartojami terminai „keleivis“ ir „klientas“ arba j? atitikmenys. Komisija pabr?žia, kad žodis „klientas“ pavartotas tik vien? kart? tik vienoje iš Šeštosios direktyvos 26 straipsnio versij? šešiomis originaliomis kalbomis, ir yra paaiškinusi, kaip ši anomalija atsirado ir v?liau išplito. Ji ?sitikinusi (ir nemanau, kad reikia abejoti tuo ?sitikiniu), jog Taryba siek? visame tekste vartoti žod? „keleivis“.

40. Ta?iau nemanau, kad d?l ketinimo nuosekliai vartoti žod? „keleivis“ galima padaryti išvad?, jog Taryba kartu dar ketino nustatyti, kad maržos apmokestinimo schema taikoma tik tais atvejais, kai kelioni? agent?ros sudaro sandorius tiesiogiai su fiziniais asmenimis, kurie ketina naudoti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.

41. Tiesa, kad, jeigu žodžius vertintume pagal j? tiesiogin? reikšm?, b?t? sunku aiškinti, kad žodis „keleivis“ apima „kit? kelioni? agent?r?“. Ta?iau jeigu aiškintume pagal kontekst?, kuriame jie vartojami, atsižvelgdami ? nuostat? tiksl? ir bendr? strukt?r?, gal?tume aiškinti pla?iau.

42. Viena vertus, kalbant apie maržos apmokestinimo schem? žodžio „keleivis“ negalima aiškinti griežtai, remiantis bendrine reikšme. Robert Louis Stevenson keliauti su viltimi gal?jo b?ti geriau, nei atvykti(26), ta?iau galb?t jis b?t? jaut?s mažiau vilties, jeigu b?t? pats patyr?s, kas yra skrydži? atid?jimas, ankšti kr?slai pilnuose l?ktuvuose arba beskonis maistas, patiekiamas ant maž? plastikini? pad?kl?. Daugeliui, gal net daugumai, šiuolaikini? keleivi? svarbiausi tapo kiti dalykai: svarbus tikslas, o ne kelion?(27), ir jie gali užsisakyti apgyvendinim? kurorte arba kitokias apgyvendinimo paslaugas per kelioni? agent?r?, o atvykimu pasir?pinti savarankiškai. B?tent toks atvejis buvo nagrin?jamas Sprendime *Van Ginkel*(28), t. y. „atostogos, kuri? vykstama nuosavu transportu“ (angl. „motoring holidays“), kurioms, kaip konstatavo Teisingumo Teismas, taikoma maržos apmokestinimo schema. Be to, akivaizdu, kad vienas asmuo gali nupirkti kelioni? paket?, kur? naudos kitas asmuo, ta?iau b?t? keista, jeigu tokio pirkinio apmokestinimas PVM priklausyt? nuo to, ar pirk?jas faktiškai keliauja, ar yra giminaitis, kartu atostogauti vykstantis asmuo ir pan. Be to, tikrai niekas netrukdo per kelioni? agent?r? užsisakyti atostog?, apskritai nesusijusi? su reikšmingu keliavimu: gali b?ti patogiau (arba galb?t pigiau, kai skelbiamos reklamin?s akcijos) apgyvendinim? SPA komplekse su papildomomis paslaugomis savo mieste užsisakyti per kelioni? agent?r?, o ne tiesiogiai(29). Tod?l kalbant apie maržos apmokestinimo schem? „keleivis“ neb?tina yra asmuo, kuris „keliauja“, o „kelioni? paslaugos“ arba faktin? „kelion?“ neb?tina turi b?ti paketo, kuriam kelioni? agent?ra turi taikyti ši? schem?, dalis.

43. Kita vertus, kadangi neb?tina daryti konkre?i? išvad? d?l to, kaip versijose skirtingomis kalbomis vartojamas žodis „klientas“ arba jo atitikmuo, panašu, kad vien ta aplinkyb?, jog šiam žodžiui buvo leista patekti ? teis?s aktus ir juose plisti, paneigia nuomon?, kad teis?s akt? leid?jas kada nors teik? lemiam? reikšm? žodžio „keleivis“ vartojimui. Be to, galima pažym?ti, kad daug?jant atostog? arba kelioni? paket? pardavim? tarp kelioni? agent?r? terminas „klientas“ teis?s akt? nuostatose vartojamas vis dažniau.

44. Tod?l man atrodo, kad atsižvelgiant ? teis?s akt? leid?jo ketinim? vartoti vien? termin?,

reiškiant? asmen?, perkant? kelioni?, apgyvendinimo arba panašias paslaugas iš kelioni? agent?ros (o vartoti žod? „keleivis“ buvo patogiu), neb?tina šio termino reikšm?s apriboti itin siaura toki? asmen? kategorija.

45. Be to, pati Komisija bet kuriuo atveju nesiekia termino „keleivis“ aiškinti pažodžiui: pavyzdžiui, ji nurodo, kad šis terminas apima ?mon?, kuri perka paslaugas savo darbuotojams, ir, kaip mano Komisija, vienintel? s?lyga yra tai, kad paketas negali b?ti perparduotas asmeniui, kuris yra galutinis vartotojas.

46. Tod?l nuostat?, kuriose reglamentuojama maržos apmokestinimo schema, negaliu laikyti nedviprasmiškomis, net jeigu dary?iau prielaid?, kad iš pradži? ketinta visur vartoti termin? „keleivis“, kuris pats savaime n?ra visiškai aiškus.

47. Šiomis aplinkyb?mis manau, jog šis terminas gali b?ti aiškinamas taip, kad jis taikomas ir klientams, kurie n?ra fiziniai asmenys, faktiškai besinaudojantys iš kelioni? agent?ros ?sigytomis kelioni? arba atostog? paslaugomis (arba, kaip si?lo Komisija, asmenys, kurie perka paslaugas toki? asmen? naudai), ir iš ties? taip, kad jis apima kitas kelioni? agent?ras, kurios toliau perparduoda tokias paslaugas. Atsižvelgiant ? nagrin?jant versijas skirtingomis kalbomis kylan?ius neaiškumus, šis terminas tur?t? b?ti taip aiškinamas, jeigu to reikia d?l maržos apmokestinimo schemos tikslo ir bendros strukt?ros. Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas ? š? reikalavim?, jau yra išaiškin?s, kad „kelioni? agent?ra“ apima viešbu?io savinink?, si?lant? apgyvendinimo paket?, kuris apima transport? ir ekskursijas, taip pat ?kio subjekt?, teikiant? kalbos mokymosi kelioni? ir studij? užsienyje organizavimo paslaugas(30). Taip pat galima rasti panašum? su Teisingumo Teismo aiškinimu, susijusiu su fraze „asmenys – sporto <...> program? dalyviai“ (kuri, kaip pripažinta, ?prastai vartojama tik kalbant apie fizinius asmenis), pagal kur? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte (dabar – Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas) ši fraz? gali apimti juridinius asmenis ir ne?registruotas asociacijas(31).

48. Iš esm?s, jeigu b?t? nustatyta, kad maržos apmokestinimo schema netaikoma kelioni? agent?ros arba kelioni? organizatoriaus vykdomam kelioni? arba atostog? paket? pardavimui kitoms kelioni? agent?roms, kurios juos perparduoda, tai tiesiogiai prieštaraut? dviem tikslams, kuri? (šioje byloje tai negin?ijama) siekiama šia schema.

49. Teisingumo Teismas yra pripažin?s tiksl? pritaikyti bendr?sias apmokestinimo vietas, apmokestinamosios vert?s ir mokes?i? atskaitos taisykles, kad jose b?t? atsižvelgiama ? kelioni? arba atostog? paket? sudaran?i? paslaug? ?vairov? ir ? j? teikimo vietas, d?l kuri? kelioni? agent?roms ir kelioni? organizatoriams kyla praktini? sunkum?, trukdan?i? vykdyti veikl?(32). Kai kelioni? agent?ra A parengia paket?, kur? sudaro, pavyzdžiui, kelion? autobusu po kelias valstybes nares su apgyvendinimu, maitinimu restoranuose bei apsilankymu turistiniuose objektuose kiekvienoje iš j?, ir parduoda tok? paket? kelioni? agent?rai B, kuri j? perparduoda ? kelion? vyksiantiems fiziniams asmenims, su visais praktiniais sunkumais susiduria ne kelioni? agent?ra B, o A. Net jeigu kelioni? agent?ros A kelioni? agent?rai B parduodam? paslaug? teikimo vieta n?ra valstyb?je nar?je, kurioje ?sisteigusi kelioni? agent?ra B, pastaroji patiria sunkum?, kurie iš esm?s n?ra didesni už sunkumus, su kuriais susiduriama vykdant tarpvalstybin? tiekim?, t. y. už b?tinyb? susigr?žinti mokest? arba atskaityti pirkimo mokest?, sumok?t? už sandor? kitoje valstyb?je nar?je. Vien kelioni? agent?ros B pad?tis neb?tinai pateisina specialios maržos apmokestinimo schemos taikym?. Kelioni? agent?ra A skirtingose valstyb?se nar?se moka skirtingo tarifo pirkimo mokest? už skirtingas paslaugas – siekiant palengvinti b?tent toki? pad?t? ir buvo sukurta maržos apmokestinimo schema. Ta?iau pagal keleivio princip?, kurio šalinink? šioje byloje yra Komisija, iš šios schemos naudos tur?t? tik kelioni? agent?ra B, o kelioni? agent?ra A – ne.

50. Panašius argumentus galima nurodyti ir kalbant apie antr?j? tiksl? – užtikrinti, kad PVM

pajamos būtų teisingai priskirtos valstybei narei, kurioje faktiškai suteikta ir gauta atitinkama paslauga. Jeigu pirmiau nurodytu atveju maržos apmokestinimo schema būtų taikoma kelionių agentūros A vykdomam pardavimui kelionių agentūrai B, kelionių agentūra A susigrąžintų PVM sumą, apskaičiuotą už paslaugas, kurios teikiamos turistams ir kuriomis jie naudojami lankomose valstybėse narėse, – dėl to jai greičiausiai būtų sumokėta didelė tokia grynųjų sumų dalis arba jos visos(33), o tokios valstybės narės prarastų PVM pajamas. Nors PVM yra suderintas ES lygmeniu, tai yra nacionalinis mokestis, kurio tarifai ir detalios taikymo taisyklės kiekviena valstybė narė nustato pati. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje jis vadinamas „bendru vartojimo mokestiu“. Nors Direktyvos 2006/112 V antraštinėje dalyje (31–61 straipsniai) smulkiai išdėstytos nuostatos, susijusios su prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta, kai sudaromi tarpvalstybiniai sandoriai, vartojimo mokestio esmė ta, kad jis turėtų būti skaičiuojamas faktinio vartojimo (t. y., kalbant apie nekaupiamųjų daugiapakopį mokestį, kaip antai PVM, galutinio vartojimo tiekimo grandinės pabaigoje) laiku ir faktinio vartojimo vietoje. Nagrinėjamu atveju atitinkamos paslaugos fiziškai ir teikiamos, ir vartojamos toje pačioje valstybėje narėje. Kalbant apie tokias paslaugas, tarpvalstybinis elementas iš esmės yra dirbtinis – kelionių agentūros A valstybėje narėje teikiamos kelionių agentūros A paslaugos, o ne lankomų valstybių narių paslaugų teikėjų paslaugos. Todėl jeigu pajamos, gautos dėl vartojimo vienoje valstybėje narėje, atitektų kitai valstybei narei, kurioje nebuvo suteiktos jokios paslaugos, dėl kurių tiesiogiai kilo toks vartojimas, tai prieštarautų ne tik maržos apmokestinimo schemos tikslams, bet ir bendros PVM sistemos pagrindiniam principui, kuriam užtikrinti skirta ši schema.

51. Tiesa, kad leidžiančios nukrypti nuo bendros tvarkos nuostatos turėtų būti aiškinamos siaurai, tačiau, kaip pažymėjo valstybės narės, tai nereiškia, jog vartojami terminai turėtų būti aiškinami taip, kad netektų numatyto poveikio. Šiuo požiūriu Komisijos siūlomasis aiškinimas būtų kaip tik toks(34).

52. Remiantis išdėstytomis aplinkybėmis reikia padaryti išvadą, kad taikant kliento principą ne tik paprasčiau pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, nei taikant keleivio principą, bet pastarasis principas taip pat faktiškai užkerta kelią pasiekti tuos tikslus tokiais atvejais, kuriais, Komisijos teigimu, jis turėtų būti taikomas. Manau, kad tokios išvados pakanka Komisijos ieškiniuose visose šiose bylose atmetimui pateisinti (su išlyga, kad byloje *Komisija prieš Ispaniją*, C-189/11, reikia išspręsti dar tris klausimus).

53. Atsižvelgiant į tai gali būti naudinga trumpai paminėti visus kitus valstybių narių atsakovių nurodytus svarbesnius argumentus, kurie taip pat patvirtina tokia nuomonė, ir atsakyti į kai kuriuos Komisijos išdėstytus argumentus.

54. Pirmiausia, valstybės narės pabrėžia mokestio neutralumo principą, būdingą PVM sistemai, ir nurodo, kad PVM neturėtų būti taikomas taip, kad būtų iškreipta konkurencija tarp tiekėjų (paslaugų teikėjų)(35). Jos nurodo, jog, kadangi (kaip paaiškinau šios išvados 49 ir 50 punktuose) Komisijos aiškinimas nesumažina praktinių ir administracinių sunkumų, susijusių su kelionių paketo parengimu, kai toks paketas parduodamas kitai kelionių agentūrai, pagal tokį aiškinimą didesniems kelionių organizatoriams ir kelionių agentūroms teikiama pirmenybė prieš mažesnius, kurie rečiau turi būtiną išteklių, kad veikėtų tokius sunkumus. Todėl pastarieji turi mažiau galimybių rengti paketus, skirtus parduoti kitoms kelionių agentūroms. Be to, pagal Komisijos aiškinimą apmokestinamojo asmens vykdomam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui nepateisinamai taikomas kitoks PVM režimas remiantis jo kliento tapatybe, o ne su tiekimu (paslaugų teikimu) arba tiekėju (paslaugų teikėju) susijusiu kriterijumi.

55. Pritariu šiam vertinimui. Dydžio kriterijus suteikia didesnį agentūroms pranašumą prieš mažesnes ir kitais požiūriais, tačiau taikant PVM taisyklės neturėtų būti diskriminuojama papildomai. Tiesa ir tai, kad šia prasme neutralumo principas nėra pirminės teisės norma, kurioje

gali būti nustatytos nuostatos teisėtumo sritygos, – tai yra aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su kitais tokiais principais(36). Tačiau šiuo atveju jo taikymas patvirtina nuomonę, kuri susidariau remdamasi principu, kad nuostata, kurios reikšmė neaiški (ypač kai kyla prieštaravimų tarp versijų skirtingomis kalbomis), turi būti aiškinama atsižvelgiant į nuostatą, kuri dalis ji yra, tikslą ir bendrą struktūrą.

56. Antra, Komisija yra nurodžiusi, kad Direktyvos 2006/112 306 straipsnyje vartojami žodžiai „savo vardu“ yra pertekliniai, jeigu taikomas kliento principas, nes kelionių agentūros sandorius su klientais visuomet sudaro savo vardu (jeigu taip nebūtų, asmenys, su kuriais jos sudaro sandorius, nebūtų jų klientai).

57. Šis argumentas atrodo netikinamas. Nors tiesa, kad iš esmės reikėtų daryti prielaidą, jog teisės akte vartojamas žodis arba frazė atlieka tam tikrą nustatytą funkciją, negaliu pritarti tam, kad aiškinimui, kuriuo tesiekama išvengti pertekliaus, turėtų būti teikiama pirmenybė prieš aiškinimą, kuris kur kas akivaizdžiau padeda siekti visų teisės akte numatytų nuostatų tikslo. Perteklinių žodžių teisės aktuose pasitaiko. Šioje nuostatoje žodžiai „savo vardu“ gali būti paprasčiausiai suprantami kaip tam tikra kito sakinio, kuriame numatytas apribojimas, taikomas kelionių agentūroms, kurios veikia tik kaip tarpininkas, žanga. Be to, pažymėtina, kad 2002 m. pateiktame Komisijos pasiūlyme dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnio pakeitimo, pagal kurį turėtų būti įgyvendintas kliento principas, tebevartojami žodžiai „kelionių agentūros sandorius su klientais sudaro savo vardu“ ir taip įtvirtinamas tariamas perteklius.

58. Trečia, Komisija nurodo, kad Direktyvos 2006/112 308 straipsnyje pateikta „maržos“ apibrėžtis netinkama, jeigu taikomas kliento principas. Jeigu kelionių agentūra A parengia paketą ir jį parduoda kelionių agentūrai B, kuri jį parduoda keleiviui, kaip gali kelionių agentūros A marža būti skirtumas tarp keleivio sumokėtos kainos be PVM ir kelionių agentūros A patirtą faktinį išlaidų sąsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, jeigu į kliento sumokėtą kainą įtraukta ne tik kelionių agentūros A, bet ir kelionių agentūros B marža?

59. Jeigu dabar galiojančiuose teisės aktuose žodis „keleivis“ turėtų būti (kaip aš ir manau) aiškinamas plačiau, kad apimtų įvairaus pobūdžio klientus, visų pirma kitas kelionių agentūras, tokios problemos nebeliktų(37). Be to, kaip nurodė valstybės narės, atsižvelgiant į kontekstą, kuriame vartojami žodžiai „kuri turi sumokėti keleivis“, jie negali būti aiškinami pažodžiui(38).

60. Ketvirta, Komisija remiasi Sprendimu *Komisija prieš Ispaniją*, C-204/03(39), ir nurodo, kad valstybės narės negali nepaisyti PVM direktyvų aiškių nuostatų, kad pasiektų rezultatą, kuris labiau atitinka bendruosius šios teisės aktų tikslus.

61. Šiuo klausimu taip pat sutinku su valstybėmis narėmis, kurios teigia, jog pagal teismų praktiką nedraudžiama nuostatą aiškinti taip, kad būtų gautas toks rezultatas, nebent toks aiškinimas prieštarautų aiškiai ir nedviprasmiškai nuostatai. Kaip išsamiai parodyta, šioje byloje nagrinėjamos nuostatos nėra nedviprasmiškos.

62. Tačiau galiausiai būtina pripažinti, kad kliento principas nėra universali priemonė visiems galimiems maržos apmokestinimo schemos trūkumams ištaisyti. Jos pagrindinis trūkumas Komisija nurodė pasiūlymo dėl Šeštosios direktyvos pakeitimo aiškinamajame memorandume:

„Kelios valstybės narės taip pat iškvėpė verslo kelionių klausimą ir nurodė su jomis susijusius sunkumus, kurių patiria bendrovės, kurios faktiškai yra kelionių paketų galutinės vartotojos, nes pagal siūlomą naujas 26 straipsnio nuostatas jos nebegalėtų atskaityti likutinio pirkimo PVM. Jeigu jos užsakytų kelionių paketą kelionių agentūroje, joms tektų mokėti kainą su PVM, todėl bendrovės negalėtų atskaityti šios PVM sumos, nors toks kelionių paketas būtų naudojamas verslo

tikslais. Todėl tarpiniame vartojimo etape atsirastų likutinis PVM, o tai prieštarauja Bendrijos PVM sistemos pagrindiniam neutralumo principui.“(40)

63. Nors žinoma apie šį klausimą, siūlomų pakeitimų jis nesprendžiamas. Šioje byloje Komisija nurodo aiškinimą, pagal kurį terminas „keleivis“ apima bendroves, perkančias verslo keliones, ir taip šia apimtimi faktiškai taiko kliento principą (ir tokiu būdu tvirtina likutinį PVM tarpiniame etape).

64. Šios problemos būtų galima išvengti tik jeigu keleivio principas būtų taikomas remiantis siauriausiu aiškinimu, t. y. kad maržos apmokestinimo schema būtų taikoma tik jeigu kelionių agentūros klientas yra fizinis asmuo, naudojantis parduodamas paslaugas. Tais atvejais, kai klientas yra apmokestinamasis juridinis asmuo, būtų taikomos paprastos nuostatos, ir, jeigu įsigytos paslaugos būtų naudojamos tik verslo tikslais bei sudarytų monos apmokestinamųjų pardavimo sandorių sąnaudą, iš tiems pardavimo sandoriams taikomo mokesčio būtų galima atskaityti ne tik PVM, kuriuo apmokestinama kelionių agentūros marža, bet ir visų PVM, taikomų tokioms paslaugoms, ir nebūtų pažeistas PVM neutralumo apmokestinamiesiems asmenims principas.

65. Tačiau tai nėra Komisijos siūlomas su keleivio principu susijęs aiškinimas. Be to, kaip sutarta, maržos apmokestinimo schemos tikslai – supaprastinti procedūras ir užtikrinti teisingą PVM pajamų paskirstymą. Niekur nenurodyta, kad ji numatyta ir siekiant garantuoti, kad būtų atskaitomas visas pirkimo mokesčio už kelionių paslaugas, naudojamas apmokestinamųjų monių tikslais, net jeigu tai būtų buvę pageidautina.

66. Todėl dėl klausimo, kurį apibūdinau, neperžirsiu savo išvados, kad, jeigu teisingai aiškintume maržos apmokestinimo schemą, turėtų būti taikomas kliento principas ir todėl Komisijos ieškiniai turėtų būti atmesti tiek, kiek juose prašoma pripažinti, jog valstybės narės, leidusios kelionių agentūroms taikyti maržos apmokestinimo schemą kelionių paslaugų teikimui asmenims, kurie nėra keleiviai, nevykdėsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnius.

Bylinėjimosi išlaidos

67. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Visos valstybės narės atsakovės reikalauja padengti bylinėjimosi išlaidas. Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalį stojusios bylą valstybės narės padengia savo išlaidas.

Išvada

68. Atsižvelgdama į visus išdėstytus argumentus manau, kad Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į analizę ir išvadą, kurias išdėčiau atskiroje išvadoje, pateiktoje byloje C-189/11 dėl kitų argumentų prieš Ispanijos Karalystę, turėtų:

- atmesti Komisijos ieškinius,
- priteisti iš Komisijos valstybių narių kaip atsakovių patirtas bylinėjimosi išlaidas ir
- nurodyti valstybėms narėms padengti bylinėjimosi išlaidas, kurių jos patyrė kaip stojusios bylą šalys.

I priedas

Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniai (kursyvu pažymėta mano)

„306 straipsnis

1. Pagal šį skyrį valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su *keleiviais* sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelionių agentūroms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas[(41)] siekiant apskaičiuoti apmokestinamųjų vertę.

2. Taikant šį skyrį kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.

307 straipsnis

Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytomis sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kuri *keleiviui* suteikia kelionių agentūrą.

Viena paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, iš kurio ji teikia paslaugas.

308 straipsnis

Kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kuri turi sumokėti *keleivis*, ir kelionės [kelionių] agentūros patirtą faktinį išlaidų sąsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei *keleivio* naudai, skirtumas.

309 straipsnis

Jei kelionių agentūros kitiems apmokestinamiesiems asmenims pavesti atlikti sandoriai vykdomi už Bendrijos ribų, kelionių agentūros atliekamas paslaugų teikimas laikomas tarpininkavimo veikla, kuri neapmokestinama pagal 153 straipsnį.

Jei sandoriai vykdomi ir Bendrijos viduje, ir už jos ribų, neapmokestinama gali būti tik tų kelionių agentūros paslaugos dalis, kuri yra susijusi su sandoriais už Bendrijos ribų.

310 straipsnis

PVM, kurį kelionių agentūrai apskaičiuoja kiti apmokestinamieji asmenys už 307 straipsnyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei *keleivio* naudai, nėra atskaitomas ir negrąžinamas nei vienoje valstybėje narėje.“

II priedas

Šeštosios direktyvos 26 straipsnis (kursyvu pažymėta mano)

„Speciali schema kelionių organizatoriams [agentūroms]

1. Valstybės narės taiko pridėtinės vertės mokestį kelionių organizatorių [agentūrų] veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai [agentūros] sandorius su *klientais* sudaro savo vardu ir teikdami [teikdamos] kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų

tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie [agentūros, kurios] veikia tik kaip tarpininkai ir apskaičiuodami [apskaičiuodamos] mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto[(42)] nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių [agentūrų] sūvoka apima ir turų operatorius [kelionių organizatorius].

2. Visi kelionių organizatoriaus [agentūros] sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kuri *keleiviui* suteikia kelionių organizatorius [agentūra]. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius [agentūra] yra steig[s] [steigusi] savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamąjį vertę ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus [agentūros] marža, t. y. visos sumos, kuri turi sumokėti *keleivis* be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus [agentūros] patirtą faktinį snaudą už kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei *keleivio* naudai, skirtumas.

3. Jei kelionių organizatoriaus [agentūros] užsakymu kitą apmokestinamąjį asmenį vykdomą sandorį atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius [agentūra] suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio gali būti atleista tik ta kelionių organizatoriaus [agentūros] paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų.

4. Mokestis, imamas kitą apmokestinamąjį asmenį iš kelionių organizatoriaus [agentūros] už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei *keleivio* naudai, negali būti atskaitomas ar grąžinamas jokioje valstybėje narėje.“

III priedas

Versijose skirtingomis kalbomis vartojami terminai

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2013 m. birželio 6 d.(43)

Byla C-189/11

Europos Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

„PVM – Speciali kelionių agentūros skirta schema“

1. Šiandien teikiu bendrą išvadą šioje byloje, taip pat bylose *Komisija prieš Lenkiją* (C-193/11), *Komisija prieš Italiją* (C-236/11), *Komisija prieš Vokietijos Respubliką* (C-269/11), *Komisija prieš Graikiją* (C-293/11), *Komisija prieš Prancūziją* (C-296/11), *Komisija prieš Suomiją* (C-309/11) ir *Komisija prieš Portugaliją* (C-450/11). Toje išvadoje nagrinėjamas vienas klausimas, kuris kilo visose aštuoniose bylose (ir kuris yra vienintelis klausimas kitose septyniose bylose): ar

pagal teisingą? Direktyvos 2006/112(44) aiškinimą? tos direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta speciali maržos apmokestinimo PVM schema, skirta kelionių agentūroms (toliau – maržos apmokestinimo schema), taikoma, nepaisant to, ar klientas iš tiesų yra keleivis (toliau – kliento principas), ar ji taikoma tik jeigu klientas yra keleivis (toliau – keleivio principas).

2. Kalbėjama apie aplinkybes, kuriomis buvo priimti ES teisės aktai, pagal kuriuos reglamentuojama maržos apmokestinimo schema, apie bylos dalyje išsprendimo neįvykdymo procesinėse aplinkybėse ir apie viską, kas susiję su visoms aštuonioms byloms bendru klausimu, remiuosi ta išvada, pagal kurią Komisijos ieškiniai turėtų būti atmesti tiek, kiek juose prašoma pripažinti, jog valstybės narės, leidusios kelionių agentūroms taikyti maržos apmokestinimo schemą kelionių paslaugų teikimui asmenims, kurie nėra keleiviai, neįvykdė išsprendimo pagal Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnius (šių nuostatų ir Šeštosios direktyvos 26 straipsnio tekstas pateiktas mano bendros išvados I ir II prieduose).

3. Šioje išvadoje nagrinėjau tris papildomus Komisijos iškeltus klausimus, susijusius tik su Ispanijos teisės aktais, kuriais reglamentuojama maržos apmokestinimo schema, bet nesusijusius su tuo pagrindiniu klausimu arba su kuria nors iš kitų septynių bylų dalyje išsprendimo neįvykdymo. Jie susiję su atitinkamai maržos apmokestinimo schemos netaikymu tais atvejais, kai mažmeninės kelionių agentūros parduoda kelionių paketus, kuriuos parengia didmeninės agentūros(45), ir kainų trauktos PVM sumos nurodymu ir apmokestinamosios vertės per mokestinį laikotarpį nustatymu. Toliau nurodysiu tik teisės aktus ir argumentus, susijusius su šiais klausimais.

ES teisės aktai

4. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principų prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekėms bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekėms ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

5. Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose[(46)], apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

6. Direktyvos 2006/112 168 ir 169 straipsniai yra iš to straipsnio, kuriuose reglamentuojama teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Iš esmės pagal 168 straipsnį, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes arba paslaugas, kurias tiekia (teikia) kitas apmokestinamasis asmuo, naudoja savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, kurie visi sudaromi toje pačioje valstybėje narėje, jis turi teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM už tokių prekių tiekimą arba paslaugų teikimą. 169 straipsnyje nurodyti papildomi tikslai, kuriems gali būti naudojamos prekės ir paslaugos, kad būtų galima iš pardavimo mokesčio atskaityti už jas priskaičiuotą PVM. A punkte numatyta, kad vienas iš tokių tikslų – sandoriai, susiję su už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima

atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje. Todėl Direktyvos 2008/9(47) 5 straipsnio a punkte numatytas reikalavimas kiekvienai valstybei narei grąžinti joje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui PVM, apskaičiuotą toje valstybėje narėje, jeigu atitinkamos prekės ir paslaugos naudojamos, be kita ko, sandoriams, nurodytiems Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte.

7. Pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnį reikalaujama, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrintų, jog būtų išrašyta sąskaita faktūra už, be kita ko, prekes arba paslaugas, kurias jis patiekia (suteikia) kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

8. Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

Ispanijos teisės aktai

9. Įstatymas Nr. 37/1992 yra pagrindinis teisės aktas, pagal kurį Ispanijoje reglamentuojamas PVM. Pagal 141–147 straipsnius reglamentuojama maržos apmokestinimo schema. Komisija cituoja šias nuostatas:

„141 straipsnis

1. Speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma:

1. Kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų verslo arba profesinių įmonių tiekiamomis prekėmis arba teikiamomis paslaugomis.

Taikant šią specialių schemą atskirai arba kaip paketas teikiamos apgyvendinimo arba transporto paslaugos kartu su papildomomis arba šalutinėmis paslaugomis laikomos kelionių paslaugomis.

2. Kelionių organizatorių sandoriams, vykdomiems ankstesniame punkte nurodytomis sąlygomis.

2. Speciali kelionių agentūroms skirta schema netaikoma tokiems sandoriams:

1. Mažmeninių kelionių agentūrų vykdomam kelionių, kurias organizuoja didmeninės agentūros, paslaugų pardavimui visuomenei.

<...>“

„142 straipsnis

Vykdydami sandorius, kuriems taikoma ši speciali schema, apmokestinamieji asmenys neprivalo s?skaitose fakt?rose atskirai nurodyti perkelt? sum?, kurios (jeigu toki? yra) turi b?ti laikomos ?trauktomis ? sandorio kain?.

Vykdam su kitomis verslo arba profesin?mis ?mon?mis sudarytus sandorius, kurie apima tik prek? tiekim? arba paslaug? teikim?, visiškai patenkant? ? mokes?io teritorin? taikymo srit?, atitinkamo asmens prašymu s?skaitoje fakt?roje prie „? kain? ?traukt? PVM sum?“ gali b?ti nurodytas skai?ius, gautas vis? sandorio kain? padauginus iš šeši? ir gaut? sum? padalijus iš 100. Laikoma, kad tokios sumos tiesiogiai perkeltos verslo arba profesinei ?monei, kuri yra prek? arba paslaug? gav?ja ir kuri turi jas sumok?ti.“

„146 straipsnis

1. Apmokestinamieji asmenys gali nuspr?sti nustatyti apmokestinam?j? vert? kiekvienam atskiram sandoriui arba bendrai kiekvienam mokestiniam laikotarpiui.

Šis sprendimas galioja visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams, kuriems taikoma speciali schema, ne trumpesn? kaip penkeri? met? laikotarp? ir, jeigu nepareiškiama priešingai, v?lesniais metais.

2. Sandori?, kuriems taikoma speciali schema, apmokestinamoji vert? kiekvienam mokestiniam laikotarpiui bendrai nustatoma tokia tvarka:

1. Iš bendros kainos su prid?tin?s vert?s mokes?iu, kuri? turi sumok?ti klientai už sandorius, d?l kuri? ?vyko apmokestinimo momentas per atitinkam? mokestin? laikotarp?, reikia atimti kit? verslo arba profesin? ?moni? per t? pat? laikotarp? tiekiant prekes arba teikiant paslaugas, kurios naudojamos teikiant kelioni? paslaugas keleiviams, agent?rai patirtas bendras faktines išlaidas, ?skaitant mokes?ius.

2. Bendra apmokestinamoji vert? nustatoma gaut? sum? padauginus iš 100 ir sandaug? padalijus iš skai?iaus, gauto prie 100 prid?jus standartin? mokes?io tarif?, nurodyt? šio ?statymo 90 straipsnyje[(48)].

3. Apmokestinamoji vert? negali b?ti neigiama.

Ta?iau, jeigu nustatoma bendra apmokestinamoji vert?, prie sum?, kurias reikia atimti per toliau iš karto einan?ius mokestinius laikotarpius, galima prid?ti visas sumas, kuriomis suma, kuri? reikia atimti, viršija sum?, iš kurios ji turi b?ti atimta.“

Reikalavimas

10. Komisijos argumentus d?l kliento principo taikymo išnagrin?jau savo bendroje išvadoje, kurioje nurodžiau, kad jie tur?t? b?ti atmesti. Be to, Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad

– netaikydama maržos apmokestinimo schemas tais atvejais, kai didmenin? agent?r? organizuotas keliones visuomenei savo vardu parduoda mažmenin?s agent?ros,

– leisdama kelioni? agent?roms tam tikromis nustatytomis aplinkyb?mis ?rašyti ? s?skait? fakt?r? vis? sum?, kuri n?ra susijusi su kliento iš tikr?j? sumok?tu PVM, o šiam tuo atveju, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti ši? vis? sum? nuo mok?tino PVM ir

– leisdama kelioni? agent?roms, kurioms taikoma speciali schema, nustatyti bendr?

apmokestinamą? vertę kiekvienam mokesčiniam laikotarpiui

Ispanijos Karalystė nevykdė šipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112 73, 168, 169, 226 ir 306–310 straipsnius, ir priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

Specialios schemos netaikymas tais atvejais, kai mažmeninės kelionės agentūros parduoda didmeninės agentūros organizuotas keliones

Argumentai

11. Komisija mano, kad pagal Direktyvos 2006/112 306 straipsnį maržos apmokestinimo schema visuomet turi būti taikoma tais atvejais, kai „mažmeninės kelionės agentūros visuomenei parduoda didmeninės agentūros organizuotas keliones“, išskyrus atvejus, kai mažmeninės agentūros veikia ne savo vardu, o kaip tarpininkės. Tačiau pagal Įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktą ši schema netaikoma *visiems* tokiems pardavimo atvejams remiantis ne tik šios nuostatos aiškiu tekstu, bet ir pačią Ispanijos valdžios institucijų aiškinimu. Jeigu 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas būtų aiškinamas taip, kad jis susijęs tik su tais atvejais, kai kelionės agentūra veikia kito asmens vardu (taip tvirtina Ispanija), jis netektų jokios prasmės, nes toks atvejis jau reglamentuojamas 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Be to, pagal tokį aiškinimą nebūtų aišku, kodėl ši nuostata susijusi tik su atvejais, kai kitas asmuo yra didmeninės kelionės agentūra. Įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas mažą mažiausią yra dviprasmiškas, todėl prieštarauja Direktyvos 2006/112 306 straipsniui.

12. Ispanija sutinka, kad maržos apmokestinimo schema turėtų būti taikoma taip, kaip nurodo Komisija. Ji teigia, kad pagal ginčijamą nuostatą tik paaiškinama aplinkybė, jog pagal Direktyvos 2006/112 306 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį mažmeninės kelionės agentūros negali taikyti šios schemos, kai užsiima vien tarpininkavimo veikla ir veikia didmeninės agentūros vardu bei jį naudai. Aiškinimai, kuriais remiasi Komisija, neprivalomi. Įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas nedviprasmiškas: kadangi iš 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto aiškiai matyti, kad visi sandoriai, kuriuos kelionės agentūra vykdo savo vardu, patenka į schemos taikymo sritį, akivaizdu, jog 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas gali būti susijęs tik su sandoriais, kurių ji nevykdo savo vardu.

Vertinimas

13. Šalių ginčas dėl šio pagrindo susijęs ne su Direktyvos 2006/112 aiškinimu, o su Įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punkto, kuris, Komisijos manymu, nesuderinamas su direktyvos aiškinimu, dėl kurio abi šalys sutaria, poveikiu.

14. Visų pirma pažymėtina, kad šios nuostatos formuluotėje nėra jokių užuominų apie tai, kad ji taikoma tik tais atvejais, kai mažmeninės kelionės agentūra užsiima vien tarpininkavimo veikla didmeninės agentūros vardu. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad ji taikoma visiems mažmeninės kelionės agentūros vykdomiems didmeninės agentūros organizuotų kelionių paslaugų pardavimo atvejams, nepaisant to, ar mažmeninės agentūra veikia kaip tarpininkė, ar perka paslaugas iš didmeninio agento ir jas parduoda savo vardu. Šalys sutinka, kad tokį poveikį turinti nuostata prieštarauja Direktyvos 2006/112 306 straipsniui: kai kelionės agentūra sudaro sandorius su klientais savo vardu, maržos apmokestinimo schema turi būti taikoma, nepaisant to, ar ji parduodamas paslaugas įsigijo tiesiogiai, ar iš kitos kelionės agentūros arba kelionių organizatoriaus.

15. Komisija pateikė Ispanijos ekonomikos ir finansų ministerijos išleisto su PVM susijusį precedentinį sprendimą rinkinio ištrauką, kuriose kalbama apie Pajamų generalinio direktorato pateiktus neprivalomus pranešimus, patvirtinančius aiškinimą, kad vadovaujantis ginčijama

nuostata ? maržos apmokestinimo schemos taikymo srit? nepatenka ne tik atvejai, kai mažmenin? agent?ra parduoda kelioni? paslaugas kaip tarpinink? (tai atitinka Direktyvos 2006/112 306 straipsn?), bet ir tie atvejai, kai ji jas parduoda savo vardu (tai neatitinka min?tos nuostatos).

16. Šiomis aplinkyb?mis manau, kad Komisija pateik? akivaizdži? *prima facie* ?rodym? ir kad šiam pagrindui reik?t? pritarti, nebent Ispanija pateikt? konkre?i? ?rodym?, priešing? Komisijos pateiktiems ?rodymams, arba nurodyt? ?tikinam? priežast?, d?l kurios nereik?t? atsižvelgti ? pastaruosius ?rodymus.

17. Ispanija ?rodym? nepateik?. Ji teigia, kad gin?ijama nuostata iš ties? t?ra bendrosios taisykl?s, pagal kuri? maržos apmokestinimo schema netaikoma, kai kelioni? agent?ra veikia ne savo vardu, paaiškinimas (ir jis nedviprasmiškas); šis paaiškinimas tiesiog skirtas specialiam atvejui, susijusiam su mažmenin?mis ir didmenin?mis kelioni? agent?romis, reglamentuoti. Be to, ji nurodo, kad Komisijos pateikti aiškinamieji pranešimai pasen? ir bet kuriuo atveju neprivalomi.

18. Nemanau, kad to pakanka Komisijos argumentams paneigti. Kaip nurodo Komisija, gin?ijama nuostata kaip paaiškinimas yra ir nereikalinga (nes joje pakartota anks?iau tame pa?iame straipsnyje nurodyta taisykl?), ir netinkama (nes joje aiškiai nenurodyta jos taikymo sritis). Teigdama, kad ši nuostata nedviprasmiška ir negali b?ti skirtingai aiškinama, atrodo, jog Ispanijos vyriausyb? elgiasi nes?žiningai. Komisija ?rod?, kad praeityje ji buvo aiškinama visiškai kitaip nei, kaip dabar nurodo vyriausyb?, ji aiškinama ir akivaizdžiai turi b?ti aiškinama. Aplinkyb?, kad ankstesni aiškinimai neprivalomi ir nebegali b?ti taikomi (nors nepateikta konkre?i? su tuo susijusi? ?rodym?), dviprasmiškumo nesumažina. Kadangi n?ra aiškiai ir ?pareigojamai nurodyta, kad ši nuostata susijusi tik su tais atvejais, kai mažmenin? agent?ra veikia ne savo vardu, o didmenin?s agent?ros vardu ir naudai, visiškai gali b?ti, kad organizatoriai taiko maržos apmokestinimo schemos išimt? visais atvejais, patenkan?iais ? šios nuostatos aiški? taikymo srit?.

19. Tod?l šiam pagrindui pritar?iau.

? kain? ?trauktos PVM sumos nurodymas

Argumentai

20. Komisija nepritaria ?statymo Nr. 37/1992 142 straipsnio antrai pastraipai dviem aspektais. Pirma, pagal šį? nuostat? kelioni? agent?roms leidžiama nurodyti „? [kelioni? paslaug?] kain? ?traukt? PVM sum?“, kuri lygi 6 % t? paslaug? bendros kainos, ir klientams, kurie yra apmokestinamieji asmenys, leidžiama atskaityti t? sum?, jeigu ?vykdomos atskaitos s?lygos. Ta?iau pagal maržos apmokestinimo schem? vienintelis ? kelioni? paslaug? kain? ?trauktas PVM yra tas, kuris skai?iuojamas nuo kelioni? agent?ros maržos. Ieškinyje Komisija nurodo, kad kelioni? agent?ra privalo s?skaitoje fakt?roje nurodyti bendr? sum? su PVM ir klientai negali atskaityti jokio PVM. Be to, 6 % neatitinka jokio Ispanijoje taikomo PVM tarifo(49). Antra, gin?ijama nuostata diskriminacin?. Ji taikoma tik preki? tiekimui ir paslaug? teikimui Ispanijoje, tod?l tais atvejais, kai prek?s tiekiamos bei paslaugos teikiamos kitose valstyb?se nar?se, atskaita visiškai negalima. Tokios nuostatos negalima pateisinti pagal Direktyvos 2006/112 309 straipsn?, susijus? tik su preki? tiekimu ir paslaug? teikimu už Europos S?jungos rib?.

21. Ispanija atsikerta, kad pagal maržos apmokestinimo schem? nedraudžiama atskaityti pirkimo mokes?io, jeigu ?vykdomos atitinkamos s?lygos. Pagal Direktyvos 2006/112 310 straipsn? draudžiama atskaityti „PVM, kur? kelioni? agent?rai apskai?iuoja kiti apmokestinamieji asmenys už <...> sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai“, ta?iau jis nesusij?s su PVM, mok?tinu, kai kelioni? agent?ra teikia klientui vien? paslaug? pagal maržos apmokestinimo schem?. Tod?l ? tos paslaugos kain? ?skai?iuot? PVM sum? tur?t? b?ti galima atskaityti pagal ?prastas taisykles. Ta?iau nenurodyta, kaip ta suma tur?t? b?ti apskai?iuota. Pagal Ispanijoje priimt? nuostat? ši?

problemą mąginama spręsti ir pagal ją minėta suma apskaičiuojama apytikriai, tačiau – kadangi skaičiavimas grindžiamas statistine analize – nelabai tiksliai ir pagal šią nuostatą kelionių agentūros gali išsaugoti savo faktinį pelno maržų komercinį slaptumą. Taisyklės apribojimas prekių tiekimu ir paslaugų teikimu Ispanijoje tiesiog skirtas tam, kad jos taikymo sritį nepatektų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už Europos Sąjungos ribų pagal Direktyvos 2006/112 309 straipsnį.

22. Per posūdą Komisija kiek sušvelnino savo griežtą požiūrį, kad pagal maržos apmokestinimo schemą kelionių agentūra privalo saskaityje faktoroje nurodyti bendrą sumą su PVM ir klientai negali atskaityti PVM. Ji pripažino, jog šios nuostatos gali būti aiškinamos taip, kad PVM, skaičiuojamas nuo kelionių agentūros maržos, gali būti nurodytas saskaityje faktoroje(50) ir, jeigu vykdomos atskaitos sąlygos, klientas ją gali atskaityti. Tačiau ji nurodė, kad tai nebūtų prasta kelionių agentūrų veiklos tvarka, nes tai reikštų kelionių agentūros pelno maržos iš prekių tiekimo arba paslaugų teikimo atskleidimą(51).

Vertinimas

23. Dėl PVM, skaičiuojamo nuo kelionių agentūros maržos, nurodymo ir galimos atskaitos manau, kad per posūdą išdėstyta Komisijos požiūris tinkamesnis nei tas, kurį ji nurodė rašytiniuose procesiniuose dokumentuose. Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniuose nenurodytas pagrindas, kuriuo remiantis būtų galima teigti, kad prastos su saskaityje faktoru išrašymu ir atskaita susijusios taisyklės neturėtų būti taikomos maržos apmokestinimo schemai. Aiškiai nurodyta, kad pagal tą schemą negalima atskaityti PVM, įtraukto į prekių ir paslaugų, kurias kelionių agentūra perka keleivio naudai, kainą. Tačiau niekur nenurodyta, kad negalima atskaityti nuo kelionių agentūros maržos mokėtino PVM, ir apmokestinamajam asmeniui turėtų būti leidžiama pagal prastas nuostatas atskaityti tokia suma nuo pardavimo mokesčio, jeigu vykdomos atskaitos sąlygos. Be to, 306–310 straipsniuose nėra jokių nuostatų, leidžiančių nukrypti nuo 220 ir 226 straipsniuose numatytų reikalavimų, susijusių su rekvizitais, kurie turi būti nurodyti kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui išrašomoje saskaityje faktoroje.

24. Todėl svarstau, ar Komisija per posūdą labai pakeitė požiūrį, kai pareiškė, kad nurodyti saskaityje faktoroje PVM nuo kelionių agentūros maržos turėtų būti viena iš galimybių, kuria vargu ar naudojamosi praktiškai. Manau, kad gali būti priežasčių šią nuostatą laikyti reikalavimu.

25. Tačiau Teisingumo Teisme šis klausimas nebuvo ginčijamas, ir man atrodo, jog jo nebūtina išspręsti, kad būtų galima priimti sprendimą dėl šio pagrindo. Todėl Teisingumo Teismui siūlyčiau priimti sprendimą remiantis toliau išdėstytomis aplinkybėmis.

26. Pirma, akivaizdu, kad suma, apskaičiuota pagal įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnio antrą pastraipą, retai atitiktų (jeigu iš viso atitiktų) į kainą įtraukto PVM sumą. Kadangi ji sudaro 6 % kainos su mokesčiais, mažai tikėtina, kad ji kada nors atitiktų bendrą PVM sumą, skaičiuojamą tiek už kelionių paketą sudarančias prekes ir paslaugas, tiek nuo kelionių agentūros maržos. Jeigu taip būtų, leidimas klientams atskaityti tokia suma prieštarautų Direktyvos 2006/112 310 straipsniui, pagal kurį draudžiama atskaityti PVM už kelionių paketą sudarančias prekes ir paslaugas. Ko gero, labiau tikėtina, kad ji atitiktų PVM, skaičiuojamo nuo kelionių agentūros maržos, sumą – tačiau būtų pabrėžti žodžiai „tikėtina“. Kad būtų galima atskaityti pirkimo PVM sumą, ji turi tiksliai – ne vien apytikriai arba tikėtina – atitikti pardavimo PVM, kurį prekį tiekjas arba paslaugų tiekjas nurodo mokesčių inspekcijai. Bet koks kitas rezultatas prieštarautų PVM neutralumo principui. Vienam arba kitam apmokestinamajam asmeniui, arba mokesčių inspekcijai tektų per didelę arba per mažą PVM sumą.

27. Antra, nors manau, jog pirmiau nurodyto pagrindo pakanka, kad būtų galima pritarti su šiuo

klausimu susijusiam Komisijos reikalavimui, akivaizdu, jog ginājama nuostata taikytina tik prekų tiekimui ir paslaugų teikimui Ispanijoje, o ne Europos Sąjungoje. Be to, Komisija yra pateikusi mokesčių inspekcijos sprendimą, iš kurio matyti, kad iš tiesų taikomas toks apribojimas ir ši nuostata netaikoma ne vien prekų tiekimui bei paslaugų teikimui už Sąjungos ribų pagal Direktyvos 2006/112 309 straipsnį. Todėl net jeigu ginājama nuostata kitais požiūriais atitinka nuostatas, pagal kurias reglamentuojama maržos apmokestinimo schema, pagal ginajamą nuostatą būtų diskriminuojami asmenys, teikiantys kelionių paslaugas ne Ispanijoje, o kitose valstybėse narėse.

28. Todėl šiam pagrindui pritarčiau.

Apmokestinamosios vertės nustatymas mokestiniam laikotarpiui

Argumentai

29. Komisija teigia, kad Direktyvoje 2006/112 nenumatyta valstybių narių galimybė leisti kelionių agentūroms, taikančioms maržos apmokestinimo schemą, apskaičiuoti vieną pelno maržą visiems su kelionių paketais susijusiems sandoriams, sudaromiems per atitinkamą mokestinį laikotarpį, kaip numatyta Įstatymo Nr. 37/1992 146 straipsnyje. Direktyvos 2006/112 73 ir paskesniuose straipsniuose kalbama apie atskirų prekų tiekimo ir paslaugų teikimo sandorių apmokestinamąją vertę ir šios nuostatos taikomos maržos apmokestinimo schemai, jeigu nėra šių schemų reglamentuojančių leidžiančių nukrypti nuostatų(52). Galimybė apskaičiuoti bendrą apmokestinamąją vertę numatyta Komisijos pasiūlyme dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnio pakeitimo(53), tačiau pagal dabar galiojančią Direktyvą 2006/112 tokios galimybės nėra. Pagal šios direktyvos 318 straipsnį valstybės narės leidžiama numatyti panašų supaprastinimą reglamentuojant apmokestinamiesiems prekybininkams skirtą maržos apmokestinimo schemą, tačiau nėra atitinkamos nuostatos, taikomos kelionių agentūroms skirtai maržos apmokestinimo schemai. Be to, dėl Ispanijos teisėje numatytos galimybės galėtų būti nesurenkamos PVM sumos ir pati Sąjunga prarastų dalį išteklių.

30. Ispanija mano, kad Direktyvos 2006/112 308 straipsnio formuluotą palyginti plati ir pagal ją gali būti apskaičiuojama bendra kelionių agentūrų marža kiekvienam mokestiniam laikotarpiui, kaip numatyta Ispanijos teisės aktuose. Šios nuostatos dispozityvios, jomis siekiama supaprastinti PVM procedūras ir jų poveikis pajamoms neutralus.

Vertinimas

31. Nors dėl šio pagrindo nebuvo pateikta išsamių argumentų, remdamasi Komisijos cituojamomis nuostatomis manau, kad jos požiūris iš esmės teisingas. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, kurioje apibrėžiamas bendros PVM sistemos principas, nurodyta, kad PVM apskaičiuojamas už „kiekvieną sandorą“. 73 straipsnyje apmokestinamoji vertė apibrėžiama kalbant apie atskirų prekų tiekimo arba paslaugų teikimo. Be to, jeigu būtų apskaičiuojama bendra apmokestinamoji vertė kiekvienam mokestiniam laikotarpiui ir būtų numatyta galimybė perkelti neigiamas sumas į vėlesnius laikotarpius, klientai negalėtų nustatyti, kokia PVM suma įtraukta į jį įsigytų prekų ir paslaugų kainą, todėl atitinkamais atvejais negalėtų atskaityti tokio mokesčio – o aš šioje išvadoje jau esu nurodžiusi, kad maržos apmokestinimo schemai bent jau įmanoma (o gal ir privaloma) taikyti įprastas nuostatas, susijusias su PVM nuo kelionių agentūrų maržos nurodymu suskaitose faktūrose ir vėliau klientų atliekama jo atskaita.

32. Todėl, nors Komisijos argumentas dėl galimo Sąjungos pajamų praradimo, kurio ji nepagrindė jokiais rodymais, manęs neįtikino, šiam pagrindui pritarčiau.

Bylinėjimosi išlaidos

33. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad jeigu kiekvienos šalies dalis reikalaujama patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Tačiau Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų, jeigu tai pateisinama atsižvelgiant į nagrinjamą bylos aplinkybes. Manau, kad šioje byloje Teisingumo Teismas turėtų atmesti Komisijos ieškinį tiek, kiek jame prašoma pripažinti, jog Ispanijos Karalystė nevykdėsipareigojimų, numatytų Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniuose, nes leido kelionių agentams taikyti maržos apmokestinimo schemą tais atvejais, kai jos teikia kelionių paslaugas asmenims, kurie nėra keleiviai; tačiau jis turėtų pritarti trimis kitiems pagrindams, aptartiems šioje išvadoje. Todėl atrodo, kad iš Ispanijos Karalystės turėtų būti priteisti trys ketvirtadaliai abiejų šalių bylinėjimosi išlaidų, o iš Komisijos – vienas ketvirtadalis tokių išlaidų. Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalį stojusios šalys valstybės narės padengia savo išlaidas.

Išvada

34. Atsižvelgdama į visas išdėstytas aplinkybes ir į aplinkybes, kurias išdėčiau bendroje išvadoje šioje byloje ir bylose *Komisija prieš Lenkiją* (C-193/11), *Komisija prieš Italiją* (C-236/11), *Komisija prieš Vengrijos Respubliką* (C-269/11), *Komisija prieš Graikiją* (C-293/11), *Komisija prieš Prancūziją* (C-296/11), *Komisija prieš Suomiją* (C-309/11) ir *Komisija prieš Portugaliją* (C-450/11), manau, kad Teisingumo Teismas turėtų:

- pripažinti, kad
- netaikydama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 306–310 straipsniuose numatytos kelionių agentams skirtos specialios schemos tais atvejais, kai didmeninių agentų organizuojamas keliones visuomenei savo vardu parduoda mažmeninių agentams,
- leisdama kelionių agentams tam tikromis nustatytomis aplinkybomis rašyti sąskaitų faktūrą visų sumų, kuri nėra susijusi su kliento iš tikrųjų sumokėtu PVM, o šiam tuo atveju, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti šią visų sumų nuo mokėtino PVM ir
- leisdama kelionių agentams, kurioms taikoma speciali schema, nustatyti bendrą apmokestinamąjį vertę kiekvienam mokestiniam laikotarpiui

Ispanijos Karalystė nevykdėsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112 73, 168, 169, 226 ir 306–310 straipsnius,

- atmesti likusį ieškinio dalį,
- nurodyti Ispanijos Karalystei padengti tris ketvirtadalius savo bylinėjimosi išlaidų ir priteisti iš jos tris ketvirtadalius Komisijos bylinėjimosi išlaidų,
- nurodyti Komisijai padengti vieną ketvirtadalį savo bylinėjimosi išlaidų ir priteisti iš jos vieną ketvirtadalį Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidų ir
- nurodyti stojusioms šalims valstybės narėms padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio

bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – Direktyva 2006/112).

3 – 1990 m. birželio 13 d. Tarybos direktyva 90/314/EEB dėl kelionių, atostogų ir organizuotų išvykų paketų (OL L 158, Rink. p. 59; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 10 t., p. 132). 1 straipsnyje numatyta, kad ją siekiama „suderinti valstybių narių įstatymus, kitus teisės aktus ir administracines nuostatas, susijusias su Bendrijoje parduodamais ar siūlomais parduoti paketais“.

4 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva). Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniuose tik pakeista Šeštosios direktyvos 26 straipsnio struktūra ir formuluotės, tačiau faktiškai esminis pakeitimų nepadaryta (žr. Direktyvos 2006/112 3 konstatuojamąjį dalį).

5 – Pagal dabar galiojančios 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsisteigų kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, nuostatas (OL L 44, p. 23). Ši direktyva panaikino ir pakeitė 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79.)

6 – Nors Komisijos taikoma termino „keleivis“ apibrėžtis iš esmės yra kiek platesnė; žr. šios išvados 28 punktą.

7 – Per posūdį Komisija paaiškino, kad Taryboje buvo diskutuojama ir susitarta dėl Šeštosios direktyvos teksto prancūzų kalba ir buvo numatyta, kad šis tekstas bus pagrindas rengiant versijas visomis kitomis kalbomis; tačiau, priešingai, nei buvo numatyta, galutinis tekstas anglų kalba iš tiesų buvo parengtas remiantis analogiška versija anglų kalba, kuri nebuvo aptarta. Tačiau negalima paneigti, kad direktyvos tekstas priimtas visomis šešiomis kalbomis ir kiekviena versija yra vienodai autentiška.

8 – Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnių vienakalbis tekstas išdėstyta šios išvados I priede, o Šeštosios direktyvos 26 straipsnio vienakalbis tekstas – II priede. Abiejuose prieduose kursyvu išskyriau visus vartojamus žodžius „keleivis“ arba „klientas“, arba jų atitikmenis. III priede pateikiama lentelė, kurioje nurodytas kiekvienoje nuostatoje visomis kalbinėmis versijomis vartojamas žodis. Per posūdį Komisija nurodė, kad Taryba buvo parengusi Direktyvos 2006/112 versijų kiekviena kalba galutinius tekstus ir Komisija neturėjo galimybės išreikšti nuomonės dėl padarytų pakeitimų.

9 – Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl specialios kelionių agentūrų skirtos schemos (COM(2002) 64 galutinis).

10 – Bet kuriuo atveju to buvo siekiama. Iš tiesų bent jau siūlomą naują nuostatą versijose prancūzų, graikų, italų ir švedų kalbomis bent po vieną kartą tebevartojama „keleivis“.

11 – 4.1.2.1 papunktyje.

12 – Kipras, Vengrija, Latvija ir Jungtinė Karalystė. Nyderlandai savo teisės aktus iš dalies pakeitė vėliau (nuo 2012 m. balandžio 1 d.) ir kartu pateiktas ieškinys prieš šią valstybę narę (byla C-473/11) buvo atsiimtas.

13 – Žr. Komisijos pranešimus spaudai IP/08/333 ir IP/11/76.

14 – Be to, tikslų supaprastinti kelionių agentūroms taikomą procedūrą yra ne kartą pabrėžęs Teisingumo Teismas (žr., pavyzdžiui, 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *MinervaKulturreisen* (C-31/10, Rink. p. I-12889) 17 ir 18 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką). Tikslų teisingai paskirstyti mokesťines pajamas pabrėžė generalinis advokatas A. Tizzano 2002 m. rugsėjo 12 d. išvadoje byloje *FirstChoiceHolidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289, 25 punktas, 13 išnaša).

15 – Žr. šios išvados 28 punktą.

16 – Iš naujausių pavyzdžių žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-360/11) 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

17 – Žr. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalį.

18 – 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-204/03, Rink. p. I-8389) 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

19 – Nemanau, kad šiuo atveju verta atskirus argumentus (toliau bet kuriuo atveju pateikiama tik jų santrauka) priskirti konkrečioms valstybėms narėms.

20 – Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-831) 44 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, Rink. p. I-1605) 36 punktą.

21 – 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin* (sujungtos bylos C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229) 18–27 punktai. Tai pat žr. 2005 m. spalio 13 d. Sprendimo *iSt* (C-200/04, Rink. p. I-8691) 22 ir paskesnius punktus.

22 – 14 išnašoje minėto Sprendimo *FirstChoiceHolidays* 28 punktas.

23 – Kaip vieną iš naujausių pavyzdžių galima nurodyti 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PCF Clinic AB* (C-91/12) 23 punktą.

24 – Minėtas 18 išnašoje; visų pirma žr. 25 punktą.

25 – Žr. šios išvados 20 išnašoje nurodytą teismo praktiką.

26 – *Virginibus puerisque*, iv, *El Dorado*, 1881.

27 – Žinoma, pasitaiko atvejų, kai tikslas yra pati kelionė arba jos dalis (pavyzdžiui, tam tikri kruizai arba legendinių kelionių traukiniai, kaip antai Rytų ekspresas), ir kitokių atvejų, kai pati transporto paslauga yra vienintelis iš kelionių agentūros perkama paslauga (galbūt ypač kalbant apie verslo keliones). Tačiau didelės kelionių agentūros veiklos dalį sudaro paketai, kurių pagrindinę sudedamąją dalį yra atvykus teikiama paslauga, o nuvežimas iki kelionės tikslo ir parvežimas iš jo nėra neišvengiamas priedas.

28 – 1992 m. lapkričio 12 d. sprendimas (C-163/91, Rink. p. I-5723).

29 – 14 išnašoje minėame Sprendime *Minerva Kulturreisen* Teisingumo Teismas iš tiesų pareiškė, kad maržos apmokestinimo schema neturi būti taikoma kelionių agentūros atskirai vykdomam bilietui operų pardavimui „neteikiant kelionių paslaugų“, tačiau jis aiškiai nurodė, kad kelionių paslaugos apima apgyvendinimą (žr. šio sprendimo 21–28 punktus).

30 – Žr. atitinkamai 21 išnašoje minėtus sprendimus *Madgett ir Baldwin* bei *iSt*.

31 – 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, Rink. p. I-7821) 26 ir paskesni punktai. Pažymėtina, kad toje byloje Komisija buvo nurodžiusi, jog ši nuostata turi būti aiškinama „ne pažodžiui, bet siekiant užtikrinti, kad joje numatytas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas veiksmingai, pagal konkrečias paslaugas, ir todėl reikia atsižvelgti ne tik į formalų ar teisėtą, bet ir į konkretų arba realų šios paslaugos gavimą.“ (žr. to sprendimo 25 punktą)

32 – Žr. 14 išnašoje minėtą teismo praktiką.

33 – Taip neatsitiktik tik jeigu kelionių agentūra A būtų registruota kaip PVM mokėtoja kiekvienoje iš tų valstybių narių ir jose teiktų paslaugas (tiektų prekes), už kurias priskaičiuotas pardavimo PVM viršytų visų jos pirkimo PVM tose valstybėse narėse. Tačiau net ir tokiu atveju iš valstybių narių, kuriose paslaugos buvo faktiškai suteiktos ir jomis buvo naudojamosi, PVM pajamos nutektų į valstybę narę, kurioje įsisteigusi kelionių agentūra A, kuri gautų pardavimo mokestį už pardavimą kelionių agentūrai B.

34 – Žr. šios išvados 32 punktą.

35 – Kita mokesčių neutralumo principo reikšmė kalbant apie PVM nurodyta 40 išnašoje.

36 – Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank* (C-44/11) 45 punktą.

37 – Komisijos pasiūlyme dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnio pakeitimo ši problema sprendžiama visoje 26 straipsnio 3 dalyje žodžiu „keleivis“ keičiant žodžiu „klientas“ (ši nuostata atitinka nepakeistos redakcijos 26 straipsnio 2 dalies paskutinį sakinį; taip pat yra kitų pakeitimų, tačiau jie nėra labai susiję su aptariamu klausimu). Manau, kad tai rodo, jog šis prieštaravimas yra absoliutiškai dirbtinis.

38 – Žr. šios išvados 31 punktą.

39 – Minėtas šios išvados 18 išnašoje. Komisija taip pat cituoja 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101) 54 punktą.

40 – 9 išnašoje minėto dokumento 2 punkto priešpaskutinį pastraipą. Šiame punkte nurodytas neutralumo principas reiškia, kad PVM poveikis apmokestinamiesiems asmenims turėtų būti neutralus ir jiems neturėtų tekėti šio mokesčio našta.

41 – 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas susijęs su tarpinų sąskaitos naudojimu išlaidoms, patirtoms pirkėjo arba kliento vardu ir jo sąskaita, kompensuoti.

42 – 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktas, iš kurio kilo 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas.

43 – Originalo kalba: anglų.

44 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – Direktyva 2006/112). Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniais pakeistas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnis.

45 – Didmeninės kelionių agentūros parengia kelionių paketus, bet jų neparduoda tiesiogiai visuomenei. Jos parduoda arba mažmeninėms kelionių agentūroms, kurios paskui (savo vardu) parduoda paketus visuomenei, arba visuomenei per tokias mažmenines kelionių agentūras, kurios veikia (didmeninių agentūrų vardu) tik kaip tarpininkės.

46 – 74–77 straipsniai iš esmės susiję su apmokestinamąja verte tais atvejais, kai prekės tiekiamos arba paslaugos teikiamos sau ir apmokestinamasis asmuo naudoja jo verslui skirtas prekes arba paslaugas ne įprastiems apmokestinamiesiems sandoriams.

47 – 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, p. 23).

48 – 90 straipsnyje šiuo metu nurodytas 21 % standartinis PVM tarifas. Taigi, reikia padauginti iš 100 ir padalyti iš 121.

49 – Pažymėtina, kad pagal 2013 m. sausio 14 d. Komisijos dokumentą „Europos Sąjungos valstybėse narėse taikomi PVM tarifai“ Ispanija taiko, pavyzdžiui, standartinį 21 % apgyvendinimo viešbučiuose bei bilietų ir atrakcionų parkus tarifą (už apgyvendinimą viešbučiuose tekste anglų kalba nurodytas tarifas, nors tekstuose prancūzų ir vokiečių kalbomis nurodytas 10 %, Komisija nepateikė kitų kalbinių versijų) ir 10 % lengvatinį keleivių vežimo bei restoranų paslaugų tarifą. 6 % kainos su mokesčiais sudarytą apie 6,38 % mokesčio tarifą.

50 – Komisija pažymi, kad, *a contrario*, pagal 325, 332 ir 339 straipsnius neleidžiama nurodyti PVM sumos pagal kitas panašias specialias schemas išrašomose sąskaitose faktūrose.

51 – Taigi, verslininkas nori išsaugoti savo pelno maržą konfidencialumą nurodo abi bylos šalys. Dėl to kyla klausimas, tačiau manau, kad jis nėra svarbus šios bylos baigiai.

52 – Žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimo *First ChoiceHolidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289) 26 ir paskesnius punktus, kuriuose kalbama apie Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, kuris buvo pakeistas Direktyvos 2006/112 73 straipsniu.

53 – Žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, dėl specialios kelionių agentūroms skirtos schemos (COM(2002) 64 galutinis) 26 straipsnio 4 dalies tekstą.