

Downloaded via the EU tax law app / web

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 mokestinį laikotarpį nustatymo. Šiuos klausimus nagrinėju atskiroje išvadoje, kurią 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 įsigyti 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) „kelionės organizatorius“ – asmuo, kuris <...> rengia paketus ir parduoda arba siūlo juos įsigyti tiesiogiai arba per kelionių pardavimo agentus;

3) „kelionių pardavimo agentas“ – asmuo, kuris parduoda arba siūlo įsigyti paketą parengtą kelionės organizatoriaus;

4) „vartotojas“ – asmuo, kuris perka ar sutinka pirkti paketą <...> arba bet kuris kitas asmuo, kurio vardu sutartį pasirašęs asmuo sutinka pirkti paketą <...> arba bet kuris asmuo, kuriam pagrindinis sutartį pasirašęs asmuo arba bet kuris naudos gavėjas perduoda paketą <...>;

5) „sutartis“ – susitarimas, siejantis vartotojų su kelionės organizatoriumi ir (arba) kelionės 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 apskaituotą 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 kelionių agentūros išlaidos?sigyjant? paket? trauktas paslaugas (pavyzdžiui, transporto, apgyvendinimo viešbutyje ir restorano) yra 100 be PVM, jeigu kelionių agentūros grynoji marža iš tokių paslaugų yra 20 ir jeigu taikomas 20 % PVM (visose susijusiose valstyb?se nar?se, jeigu j? yra daugiau nei viena):

– pagal?prast? schem? kelionių agentūra perka už 100 ir papildomai skaičiuojamas PVM (20), todėl?l kaina su PVM – 120; pridėjusi savo marž? (20) prie kainos be PVM, ji parduoda už 120 ir papildomai skaičiuojamas PVM (24), todėl?l 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? kelionių agentūra perka už 100 ir papildomai skaičiuojamas PVM (20), todėl?l kaina su PVM – 120; pridėjusi savo marž? (20) prie kainos su PVM, ji parduoda už 140 ir papildomai skaičiuojamas PVM (4), todėl?l 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 nagrinėjamos paslaugos teikiamos vienoje arba daugiau valstybi? nari?, kuriose paketas neparduodamas, pagal?prast? schem? kelionių agentūra 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 sudėtingesn? PVM susigrąžinimo tose valstyb?se nar?se procedūr?(5) ir jai gali tekti gana ilgai laukti grąžinimo, 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 nesiginija 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 kelionių agentūra. Panašu, kad šis klausimas vis? pirma kyla todėl?l, kad kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai (pastaba svarbi tik tekstui angl? kalba) vis dažniau parengia atostogų arba kelionių paketus, kuriuos parduoda kitoms agentūroms arba organizatoriams (Kelionių paket? direktyvoje jie vadinami kelionių pardavimo agentais), kad šie juos parduot? galutiniams vartotojams. Tačiau, jeigu ES teis?s aktuose vartojamos formuluot?s būtų labiau suderintos, būtų mažiau galimybi? nuomonėms išsiskirti.

11. Versijose šešiomis kalbomis, kuriomis iš pradžių buvo parengta Šeštoji direktyva (dan?, oland?, angl?, prancūz?, vokieči? ir ital?), žodis „keleivis“ arba jo atitikmuo buvo vartojamas visame 26 straipsnyje, išskyrus versij? angl? kalba, kurioje, 26 straipsnio 1 dalyje apibrėžiant schemas taikymo srit?, vien? kart? pavartotas žodis „klientas“: „kai kelionių organizatoriai [agentūros] sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami [teikdamos] kelionių paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis“(7).

12. Per vėlesnius plėtros 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 pagrindinių 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 schemos taikymo srit? patekt? ir kelioni? agent?r? klientams, kurie n?ra keleiviai, teikiamos kelioni? paslaugos. D?l to lengviau pasiekiami pirminiai šios schemos tikslai – supaprastinimas ir apmokestinimas vartojimo valstyb?je nar?je.

Nepaisant to, tokia pad?tis lemia skirting? specialios schemos 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? sakini? ir išbraukti žod? „keleiviui“.

Taip būtų gerokai išplėsta specialios schemos taikymo sritis. Po pakeitimų speciali schema turi būti taikoma visoms kelionių agentūrų pagal 26 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas teikiamoms paslaugoms, nepaisant to, kas yra klientas (privatus asmuo, apmokestinamasis asmuo, įmonė, kitos kelionių agentūros ar pan.).“

17. Šis pasiūlymas dar nepriimtas. Jis tebesvarstomas Taryboje ir joje, panašu, nepasiekta susitarimo.

Procesas

18. Iš esmės tokiomis aplinkybėmis 2006 m. Komisija išanalizavo maržos apmokestinimo schemos taikymą visoje Europos Sąjungoje ir nusprendė, kad 13 valstybių narių jį gyvendina neteisingai (konkrečiai kalbant, jos laikosi kliento principo, o ne keleivio principo). Kai kurios iš tų valstybių narių (12) tuomet iš dalies pakeitė savo teisės aktus, o kitos to nepadarė. Nors Komisija tebenorėjo, kad jos pasiūlytas pakeitimas būtų gyvendintas, ji manė, kad bendrojoje rinkoje būtų vienas vienodumas ir kad nepagrįstas konkurencinis pranašumas, kuriuo naudojasi kai kurie kelionių organizatoriai, turėtų būti panaikintas (13).

19. Todėl 2007 m. kovo 23 d. Komisija EB 226 straipsnyje (dabar – SESV 258 straipsnis) numatyta tvarka nusiuntė visoms aštuonioms su šiomis bylomis susijusioms valstybėms narėms oficialius pranešimus. Atsižvelgdama į jį atsakymus, 2008 m. vasario 29 d. ji nusiuntė pagrįstas nuomones septynioms iš tų valstybių narių, o aštuntajai, Ispanijos Karalystei, pagrįsta nuomonė buvo nusiųsta 2009 m. spalio 9 d. Kadangi valstybės narės nesėkmingai priemonių pagrįstoms nuomonėms gyvendinti, 2011 m. balandžio 20 d. – rugsėjo 1 d. Komisija pareiškė šiuos ieškinius. Ji prašo pripažinti, kad valstybės narės leisdamos kelionių agentūroms taikyti maržos apmokestinimo schemą teikiant kelionių paslaugas asmenims, kurie nėra keleiviai, nevykdydamos pareigų pagal Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnius.

20. Nagrinėjant visas bylas buvo vykdoma visa rašytinė proceso dalis, išskyrus bylą *Komisija prieš Graikiją* (C-293/11), kurioje Komisija atsisakė teisės pateikti dublikatą. Kelios valstybės narės pateikė paaiškinimus vienos kitų bylose kaip stojusios į bylą šalys. 2013 m. kovo 6 d. vyko bendras posėdis, per kurį buvo išklaudyta Komisija ir visos suinteresuotosios valstybės narės.

21. Nė vienoje byloje neiginėjama, kad atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose taikomas kliento principas. Todėl manau, kad šioje išvadoje nebūtina pateikti tų teisės aktų tekstų. Tereikia išspręsti klausimą (tai vienintelis klausimas septyniose iš bylų ir pirmasis klausimas byloje *Komisija prieš Ispaniją*, C-189/11), ar toks požiūris teisingas, ar, kaip teigia Komisija, pagal teisingą Direktyvos 2006/112 306–310 straipsnių aiškinimą visos valstybės narės turi taikyti keleivio principą.

Trumpa pagrindinių argumentų santrauka

22. Komisija ir valstybės narės atsakovės sutaria, kad: i) maržos apmokestinimo schemos tikslai – supaprastinti procedūras ir užtikrinti teisingą PVM pajamų surinkimą kitais atžvilgiais nenukrypstant nuo PVM sistemos; ii) nors dabar kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai dažnai savo parengtus kelionių arba atostogų paketus parduoda kitoms kelionių agentūroms arba kelionių organizatoriams, kurie juos parduoda keleiviams arba poilsiautojams, tuo metu, kai 1977 m. buvo priimta Šeštoji direktyva, situacija buvo kitokia; iii) vienodas aiškinimas būtų siekiant užtikrinti darną PVM taisyklės taikymą visose valstybėse narėse, kad nebūtų išskiriamos jokios kelionių agentūros; iv) kliento principas susijęs su aiškinimu, kuris geriausiai padeda pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, ir v) šio principo faktiškai laikomasi valstybėse narėse atsakovėse. Kadangi visos šios aplinkybės neiginėjamos, neatrodo, kad šioje išvadoje vertėtų

detaliai išdėstyti su jomis susijusius argumentus; be to, galiu sutikti su visomis šiomis aplinkybėmis ir toliau pateiktame vertinime daugiau jų nenagrinėsiu. Pakanka pasakyti, kad, kiek tai susiję su i ir iv punktais, pagrindinius argumentus nurodžiau apibūdindama maržos apmokestinimo schemą(14), kad ii bei v punktai yra neginėjamos faktinės aplinkybės ir kad iii punktas nekelia abejonių.

23. Nors šalys nesiginėja dėl b)tinybės užtikrinti vienodą ir darną aiškinimą visoje Sąjungoje, Komisija mano, kad taikyti su kliento principu susijusį platesnį aiškinimą būtų galima tik pakeitus teisės aktus (požiūris *de lege ferenda*), o valstybės narės atsakovs mano, jog dabar galiojančios teisės nuostatos gali (ir turėtų) būti aiškinamos plačiau (požiūris *de lege lata*).

24. Pagrindinis Komisijos argumentas – lingvistinis. Tik vienos iš šešių Šeštosios direktyvos 26 straipsnio versijų originalo kalba vienoje iš penkių vietų vartojamas terminas „klientas“; visais kitais atvejais ir visose versijose kitomis kalbomis (visų pirma toje versijoje, kurios galutinis tekstas buvo apsvaistytas ir jam buvo pritarta) vartojamas terminas „keleivis“. Taigi, akivaizdu, kad teisės aktų leidėjo tikslas buvo nustatyti, jog maržos apmokestinimo schema taikoma tik tais atvejais, kai kelionių agentūra parduoda paslaugas tiesiogiai keleiviui(15).

25. Be to, Komisija mano, kad priešingu atveju netektų prasmės dvi šioje nuostatoje vartojamos frazės. Jeigu būtų kalbama apie „klientą“, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje (Direktyvos 2006/112 306 straipsnio 1 dalyje) vartojami žodžiai „savo vardu“ būtų pertekliniai, nes kelionių agentūros visada veikia savo vardu, jei kalbama santykius su klientais (kurie perka tiesiogiai iš jų), bet ne visada – jei kalbama apie santykius su keleiviais (kurie gali būti ne tie patys asmenys). Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje (Direktyvos 2006/112 307 ir 308 straipsniuose) vartojamos frazės „keleiviui suteikia“ ir „kuri turi sumokėti keleivis“ būtų nelogiškos, jeigu paslaugos pirkėja būtų kita kelionių agentūra: jeigu vienos kelionių agentūros parengtas paketas parduodamas kitai kelionių agentūrai, kuri ją parduoda keleiviui, kaip galima apskaičiuoti pirmosios kelionių agentūros maržą? (PVM vertinimo pagrindų), jeigu paketas turi būti „laikomas viena paslauga, kuri keleiviui suteikia [tokia] kelionių organizatorius [agentūra]“, o antroji kelionių agentūra taiko savo maržą.

26. Komisija taip pat pažymi, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką nukrypti leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai(16). Maržos apmokestinimo schema yra apmokestinimo kiekviename sandorio grandinės etape principo ir pirkimo mokesčio atskaitymo kiekviename etape iki mažmeninės prekybos etapo principo išimtis(17).

27. Nors Komisija sutinka, kad kliento principas geriau padėtų pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, ji pažymi, jog valstybės narės privalo taikyti Sąjungos PVM teisės aktus net jeigu juos laiko tobulintinais(18).

28. Vis dėlto Komisija patikslina mananti (atsižvelgdama į schemos tikslą, o ne į teisės aktuose vartojamus žodžius), kad maržos apmokestinimo schema turėtų būti taikoma tais atvejais, kai žmonėms, kuri (kaip juridinis asmuo) pati negali būti „keleivis“, perka kelionių paketą savo darbuotojams. Svarbu tik tai, kad paketas neturėtų būti perparduotas faktiniam keleiviui.

29. Valstybės narės atsakovs(19) pabrėžia b)tinybę užtikrinti, kad būtų pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslai.

30. Dėl Komisijos pagrindinio – lingvistinio – argumento jos pabrėžia, kad vienoje ES teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas arba gyti dėl to prioritetas kitų kalbinių versijų atžvilgiu. Esant neatitikimui tarp visų kalbinių versijų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės nuostatą, kuri dalis ji yra, tikslą ir bendrą struktūrą(20). Teisingumo Teismas laikosi tokio teleologinio požiūrio, kai

konstatavo, kad maržos apmokestinimo schema taikoma viešbučio savininkui, savo klientams teikiamam paslaugų paketui, kurį sudaro apgyvendinimas, vežimas – abi pusės ir ekskursijos autobusu, kai šios transporto paslaugos perkamos iš trečiųjų asmenų, nors jis formaliai nėra kelionių agentūra arba kelionių organizatorius(21). Ji turėtų būti taikoma ir šioje byloje nagrinjamu 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 „kuris turi sumokėti keleivis“ negalima aiškinti pažodžiui ir ji gali apimti trečiųjų šalių atliekamus mokėjimus(22).

32. Valstybės narės 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 nagrinjamu 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 valstybės narės šias nuostatas 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 spėdis, kad Teisingumo Teismo prašoma išspręsti klausimą, susijusį su PVM politika (ir su teisės technika), kurį išspręsti valstybės narės ir teisės aktų leidėjai 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, nagrinjamu 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, susij? su praktiniais sunkumais, kuri? gal?t? kilti kelioni? agent?roms d?l vienokio arba kitokio aiškinimo, jeigu jie b?t? taikomi vienodai, – žinoma, išskyrus tuos sunkumus, kuri? išvengti specialiai sukurta maržos apmokestinimo schema. Ko gero, n? vienas poži?ris praktiniu aspektu n?ra tobulas, bet, jeigu bent aštuonios (anks?iau – bent 13) valstyb?s 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 ?sitikinimu), 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 b?t? teisingai priskirtos valstybei narei, kurioje faktiškai suteikta ir gauta atitinkama paslauga. Jeigu pirmiau nurodytu atveju maržos apmokestinimo schema neb?t? taikoma kelioni? agent?ros A vykdomam pardavimui kelioni? agent?rai B, kelioni? agent?ra A susigr?žint? PVM sum?, apskai?iuot? už paslaugas, kurios teikiamos turistams ir kuriomis jie naudojasi lankomose valstyb?se nar?se, – d?l to jai grei?iausiai b?t? sumok?ta didel? toki? gryn?j? sum? dalis arba jos visos(33), o tokios valstyb?s nar?s prarast? PVM pajamas. Nors PVM yra suderintas ES lygmeniu, tai yra nacionalinis mokestis, kurio tarif? ir detalios taikymo taisyklės kiekviena valstyb? nar? nustato pati. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje jis vadinamas „bendru vartojimo mokes?iu“. Nors Direktyvos 2006/112 V antraštin?je dalyje (31–61 straipsniai) smulkiai išd?stytos nuostatos, susijusios su prek? tiekimo arba paslaug? teikimo vieta, kai sudaromi tarpvalstybiniai sandoriai, vartojimo mokes?io esm? ta, kad jis tur?t? b?ti skai?iuojamas faktinio vartojimo (t. y., kalbant apie nekaupiam?j? daugiapakop? mokest?, kaip antai PVM, galutinio vartojimo tiekimo grandin?s pabaigoje) laiku ir faktinio vartojimo vietoje. Nagrin?jimu atveju atitinkamos paslaugos fiziškai ir teikiamos, ir vartojamos toje pa?ioje valstyb?je nar?je. Kalbant apie tokias paslaugas, tarpvalstybinis elementas iš esm?s yra dirbtinis –kelioni? agent?ros A valstyb?je nar?je teikiamos kelioni? agent?ros A paslaugos, o ne lankom? valstybi? nari? paslaug? teik?j? paslaugos. Tod?l jeigu pajamos, gautos d?l vartojimo vienoje valstyb?je nar?je, atitekt? kitai valstybei narei, kurioje nebuvo suteiktos jokios paslaugos, d?l kuri? tiesiogiai kilo toks vartojimas, tai prieštaraut? ne tik maržos apmokestinimo schemos tikslams, bet ir bendros PVM sistemos pagrindiniam principui, kuriam užtikrinti skirta ši schema.

51. Tiesa, kad leidžian?ios nukrypti nuo bendros tvarkos nuostatos tur?t? b?ti aiškinamos siaurai, ta?iau, kaip pažym?jo valstyb?s nar?s, tai nereiškia, jog vartojami terminai tur?t? b?ti aiškinami taip, kad netekt? numatyto poveikio. Šiuo poži?riu Komisijos si?lomas aiškinimas b?t? kaip tik toks(34).

52. Remiantis išd?stytomis aplinkyb?mis reikia padaryti išvad?, kad taikant kliento princip? ne tik papras?iau pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslus, nei taikant keleivio princip?, bet pastarasis principas taip pat faktiškai užkerta keli? pasiekti tuos tikslus tokiais atvejais, kuriais, Komisijos teigimu, jis tur?t? b?ti taikomas. Manau, kad tokios išvados pakanka Komisijos ieškini? visose šiose bylose atmetimui pateisinti (su išlyga, kad byloje *Komisija prieš Ispanij?*, C?189/11, reikia išspr?sti dar tris klausimus).

53. Atsižvelgiant ? tai gali b?ti naudinga trumpai pamin?ti visus kitus valstybi? nari? atsakovi? nurodytus svarbesnius argumentus, kurie taip pat patvirtina toki? nuomon?, ir atsakyti ? kai kuriuos Komisijos išd?stytus argumentus.

54. Pirmiausia, valstybės narės pabrėžia mokesčio 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 būti išteklių, kad įveiktų 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 didesnįms agentūroms pranašumo 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 sąlygos, – 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 patvirtinamas 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 kitą apmokestinamąjį asmenį 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 „kurių 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 šio teisės akto tikslus.

61. Šiuo klausimu taip pat sutinku su valstybomis narėmis, kurios teigia, jog pagal teismo 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 siūlomas naujas 26 straipsnio nuostatas jos nebegalėtų atskaityti likutinio pirkimo PVM. Jeigu jos užsakytų kelionių paketą kelionių agentų roje, 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, siūlomu pakeitimu jis nesprendžiamas. Šioje byloje Komisija nurodo aiškinimą, pagal kurį terminas „keleivis“ apimtų 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 agentų klientas yra fizinis asmuo, naudojantis parduodamas paslaugas. Tais atvejais, kai klientas yra apmokestinamasis juridinis asmuo, būtų taikomos prastos nuostatos, ir, jeigu sigytos paslaugos būtų naudojamos tik verslo tikslais bei sudarytų monos apmokestinamųjų pardavimo sandorių sąnaudų dalį, iš tiems pardavimo sandoriams taikomo mokesčio būtų galima atskaityti ne tik PVM, kuriuo apmokestinama kelionių agentų marža, bet ir visą PVM, taikomą 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 agentams 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 šalys valstybės narės padengia savo išlaidas.

Išvada

68. Atsižvelgdama į visus išdėstytus argumentus manau, kad Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į analizę ir išvadą, kurias išdėstiau 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 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 kitą apmokestinamąjį asmenį 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 apmokestinamąjį 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 sągyjant kitą apmokestinamąjį asmenį 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 straipsn?.

Jei sandoriai vykdomi ir Bendrijos viduje, ir už jos rib?, neapmokestinama gali b?ti tik t? kelioni? agent?ros paslaugos dalis, kuri yra susijusi su sandoriais už Bendrijos rib?.

310 straipsnis

PVM, kur? kelioni? agent?rai apskai?iuoja kiti apmokestinamieji asmenys už 307 straipsnyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei *keleivio* naudai, n?ra atskaitomas ir negr?žinamas nei vienoje valstyb?je nar?je.“

II priedas

Šeštosios direktyvos 26 straipsnis (kursyvu pažym?ta mano)

„Speciali schema kelioni? organizatoriams [agent?roms]

1. Valstyb?s nar?s taiko prid?tin?s vert?s mokest? kelioni? organizatori? [agent?r?] veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, 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. Šis straipsnis netaikomas kelioni? organizatoriams, kurie [agent?roms, kurios] veikia tik kaip tarpininkai ir apskai?iuodami [apskai?iuodamos] mokest? taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto[(42)] nuostatas. Šiame straipsnyje kelioni? organizatori? [agent?r?] s?voka apima ir tur? operatorius [kelioni? organizatorius].

2. Visi kelioni? organizatoriaus [agent?ros] sandoriai, susij? su konkre?ia kelione, turi b?ti laikomi viena paslauga, kuri? *keleiviui* suteikia kelioni? organizatorius [agent?ra]. Toji paslauga turi b?ti apmokestinta valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? organizatorius [agent?ra] yra ?steig?s [?steigusi] savo versl? ar turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelioni? organizatoriaus [agent?ros] marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti *keleivis* be prid?tin?s vert?s mokes?io, ir kelion?s organizatoriaus [agent?ros] patirt? faktini? s?naud? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei *keleivio* naudai, skirtumas.

3. Jei kelioni? organizatoriaus [agent?ros] užsakymu kit? apmokestinam?j? asmen? vykdom? sandori? atlikimo vieta yra už Bendrijos rib?, laikoma, kad kelioni? organizatorius [agent?ra] suteik? tarpininkavimo paslaug?, kuri atleidžiama nuo mokes?io pagal 15 straipsnio 14 dal?. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos rib?, nuo mokes?io gali b?ti atleista tik ta kelioni? organizatoriaus [agent?ros] paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos rib?.

4. Mokestis, imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? organizatoriaus [agent?ros] už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei *keleivio* naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je.“

III priedas

Versijose skirtingomis kalbomis vartojami terminai

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 jai 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 pakeitimas 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 statymų 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 posėdį 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 posėdį 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 agentūros skirtos schemos (COM(2002) 64 galutinis).

10 – Bet kuriuo atveju to buvo siekiama. Iš tiesų bent jau siūlomų naujų nuostatų 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 agentūros taikomą procedūrą yra ne kartą pabrėžęs Teisingumo Teismas (žr., pavyzdžiui, 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, Rink. p. I-12889) 17 ir 18 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką). Tikslų teisingai paskirstyti mokesčines pajamas pabrėžė generalinis advokatas A. Tizzano 2002 m. rugsėjo 12 d. išvadoje byloje *First Choice Holidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289, 25 punktą, 13 išnaša).

15 – Žr. šios išvados 28 punktą.

16 – Iš naujausi? pavyzdži? žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* (C?360/11, dar nepaskelbtas Rinkinyje) 18 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

17 – Žr. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dal?.

18 – 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* (C?204/03, Rink. p. I?8359) 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

19 – Nemanau, kad šiuo atveju verta atskirus argumentus (toliau bet kuriuo atveju pateikiama tik j? santrauka) priskirti konkre?ioms valstyb?ms nar?ms.

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

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 min?to Sprendimo *First Choice Holidays* 28 punktas.

23 – Kaip vien? iš naujausi? pavyzdži? galima nurodyti 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PCF Clinic AB* (C?91/12, dar nepaskelbtas Rinkinyje) 23 punkt?.

24 – Min?tas 18 išnašoje; vis? pirma žr. 25 punkt?.

25 – Žr. šios išvados 20 išnašoje nurodyt? teismo praktik?.

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

27 – Žinoma, pasitaiko atvej?, kai tikslas yra pati kelion? arba jos dalis (pavyzdžiui, tam tikri kruizai arba legendin?s kelion?s traukiniu, kaip antai Ryt? ekspresas), ir kitoki? atvej?, kai pati transporto paslauga yra vienintel? iš kelioni? agent?ros perkama paslauga (galb?t ypa? kalbant apie verslo keliones). Ta?iau didel? kelioni? agent?r? veiklos dal? sudaro paketai, kuri? pagrindin? sudedamoji dalis yra atvykus teikiamos paslaugos, o nuvežimas iki kelion?s tikslo ir parvežimas iš jo t?ra neišvengiamas priedas.

28 – 1992 m. lapkri?io 12 d. sprendimas (C?163/91, Rink. p. I?5723).

29 – 14 išnašoje min?tame Sprendime *Minerva Kulturreisen* Teisingumo Teismas iš ties? pareišk?, kad maržos apmokestinimo schema neturi b?ti taikoma kelioni? agent?ros atskirai vykdomam biliet? ? oper? pardavimui „neteikiant kelioni? paslaug?“, ta?iau jis aiškiai nurod?, kad kelioni? paslaugos apima apgyvendinim? (žr. šio sprendimo 21–28 punktus).

30 – Žr. atitinkamai 21 išnašoje min?tus 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 neatsitiktų tik jeigu kelionių agentūra A būtų registruota kaip PVM mokėtoja kiekvienoje iš tokių 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, dar nepaskelbtas Rinkinyje) 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 tekti 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.