

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2018 m. rugsėjo 5 d.(1)

Byla C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

prieš

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Avansiniai mokėjimai – Apmokestinimo momentas – Speciali kelionių agentūros taikoma schema – Maržos nustatymas – Faktinis kelionių agentūros išlaidos“

I. **Pavadas**

1. *Skarpa Travel sp. z o.o.*, kurios buveinė Krokuvoje (toliau – *Skarpa*), yra kelionių agentūra. *Skarpa* gauna iš savo klientų avansinius mokėjimus, į dydis gali sudaryti iki 100 % kainos, kurią jie turi mokėti. Pagal bendrąsias ES pridėtinis vertės mokesčio (PVM) teisės aktų nuostatas, kai avansiniai mokėjimai atliekami prieš tai, kai paslaugos iš tikrųjų yra suteikiamos, PVM mokestiną prievolę atsiranda gavus tokį mokėjimą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

2. Be to, *Skarpa* paslaugoms taikomos PVM nuostatos pagal specialią kelionių agentūros skirtą schemą. Pagal šią schemą *Skarpa* apskaičiuoja PVM nuo savo maržos. Tačiau *Skarpa* marža nėra žinoma, kai gaunami avansiniai mokėjimai: tiksliai suma, kurią turi sumokėti savo tiekėjams *Skarpa*, dar negali būti nustatyta arba gali būti keičiama.

3. *Skarpa* ir nacionalinis mokesčių institucija nesutaria dėl tikslaus momento, kada atsiranda prievolė mokėti PVM už kelionės paslaugas. *Skarpa* mano, kad PVM mokestiną prievolę atsiranda, kai marža tampa tiksliai žinoma. *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija) mano, kad PVM mokestiną prievolę atsiranda, kai atliekamas avansinis mokėjimas.

4. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) iš esmės klausia, ar avansinio mokėjimo apmokestinimo *bendrieji* principai taikomi paslaugoms, kurioms taikoma *speciali* maržos apmokestinimo schema kelionių agentūros. Jei

taip, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, nuo kokios sumos tur?t? b?ti apskai?iuojamas PVM atsižvelgiant ? tai, kad galutin? marža gali b?ti nustatoma tik po to, kai yra atlikti avansiniai mok?jimai.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teis?

5. Direktyvos 2006/112/EB(2) (toliau – PVM direktyva) 63 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? tekim?“.

6. Tos pa?ios direktyvos 65 straipsnyje numatyta, kad „kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio“.

7. Be to, nukrypstant nuo 63, 64 ir 65 straipsni?, PVM direktyvos 66 straipsnyje valstyb?ms nar?ms leista numatyti, kad prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš trijų skirting? moment?.

8. PVM direktyvos 306–310 straipsniuose numatytos nuostatos d?l specialios kelioni? agent?roms skirtos schemas. 306–308 straipsniuose numatyta:

„306 straipsnis

1. Pagal š? skyri? valstyb?s nar?s taiko speciali? PVM schem? kelioni? agent?r? sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelioni? paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelioni? agent?roms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskai?iuoti apmokestinam?j? vert?.

2. Taikant š? skyri? kelioni? organizatoriai laikomi kelioni? agent?romis.

307 straipsnis

Kelioni? agent?r? 306 straipsnyje nustatytais sąlygomis vykdomi su kelione susij? sandoriai laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui suteikia kelioni? agent?ra.

Viena paslauga apmokestinama valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? agent?ra yra ?steigusi savo versl? ar turi nuolatin? padalin?, iš kurio ji teikia paslaugas.

308 straipsnis

Kelioni? agent?ros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vert? ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelioni? agent?ros marža, t. y. visos sumos be PVM, kuri? turi sumok?ti keleivis, ir kelion?s agent?ros patirt? faktini? išlaid? ?sigyjant kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

B. Nacionalin?s teis?s nuostatos

9. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas, *Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, su pakeitimais, toliau – PVM ?statymas) numatyta:

„19a straipsnio 8 dalis

Jeigu prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas buvo gautas visas atlygis ar jo dalis, vis? pirma jei tai yra išankstinis mok?jimas, avansas, rankpinigiai, užstatas, ?moka už statybas ar b?st? prieš nustatant bendrosios nuosavyb?s teis? ? gyvenam?j? b?st? arba kitos paskirties patalp?, mokestin? prievol? atsiranda, kai gaunamas šis mok?jimas, gautos sumos atžvilgiu, taikant 5 straipsnio 4 dal?.

<...>

119 straipsnis

1. Apmokestinamoji vert? teikiant turizmo paslaugas yra marža, at?mus mok?tino mokes?io sum?, nepažeidžiant 5 dalies nuostat?.

2. 1 dalyje nurodyta marža – tai paslaug? gav?jo mok?tinos sumos ir faktini? išlaid?, kuri? apmokestinamasis asmuo patyr? d?l preki? ir paslaug? pirkimo tiesioginei turist? naudai iš kit? apmokestinam?j? asmen?, skirtumas; tiesioginei turist? naudai perkamos paslaugos – tai paslaugos, kurios yra teikiamos turizmo paslaugos dalis, vis? pirma transportas, apgyvendinimas, maitinimas, draudimas.“

10. Remiantis nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, Lenkija pasinaudojo PVM direktyvos 66 straipsniu ir pritaik? speciali? nuostat? d?l avansini? mok?jim? už turizmo paslaugas(3). Tai patvirtino Lenkijos vyriausyb? per pos?d?, kad nuo 2014 m. sausio 1 d. aktas, kuriame buvo numatyta ši nuostata, buvo panaikintas, ir jo, atrodo, nepakeit? jokios kitos specialios nuostatos d?l kelioni? paslaug?(4).

III. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai

11. *Skarpa* yra kelioni? agent?ra. Jos paslaugos patenka ? speciali? kelioni? agent?roms skirt? schem? (toliau – speciali kelioni? agent?roms skirta schema), numatyt? PVM direktyvos 306–310 straipsniuose ir PVM ?statymo 119 straipsnyje. Esant neaiškumui, kada atsiranda prievol? mok?ti PVM už kelioni? agent?r? gautus avansinius mok?jimus, *Skarpa* papraš? finans? ministro individualaus šio klausimo išaiškinimo.

12. *Skarpa* man?, kad prievol? mok?ti PVM už jos suteiktas paslaugas tur?t? atsirasti tik tada, kai ji pati gali nustatyti galutin? marž?. Kita vertus, finans? ministras laik?si nuomon?s, kad prievol? mok?ti PVM atsiranda, kai ?vykdomas avansinis mok?jimas, su s?lyga, kad šis mok?jimas atliekamas už specifin?, aiškiai apibr?žt? paslaug?. Nor?dama nustatyti marž? / apmokestinam?j? vert? tuo metu, *Skarpa* tur?t? atsižvelgti ? numatomas išlaidas ir v?liau, jei reikia, padaryti atitinkamas korekcijas.

13. *Skarpa* gin?ijo finans? ministro individual? išaiškinim? *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krokuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Nusprend?s, kad šis išaiškinimas neteisingas, ir j? panaikindamas šis teismas konstatavo, kad prievol? mok?ti PVM atsiranda tik tada, kai yra žinoma galutin? marža: bet koks kitas sprendimas lemt?, kad neleistinai b?t? kei?iami teis?s aktuose nustatyti principai, pagal kuriuos nustatoma apmokestinamoji vert?, nes neb?t? galima atsižvelgti ? „faktin? marž?“, o b?t? remiamasi apytiksliais skai?iavimais – jais reikt? naudotis tik konkre?iai apibr?žtais atvejais. Mokes?io deklaracij? koregavimas tur?t? b?ti išimtis, o

ne taisykl?.

14. Finans? ministras apskund? tok? sprendim? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Šis teismas abejoja, ar speciali taisykl? d?l apmokestinamosios vert?s už kelioni? agent?r? paslaugas turi ?takos nustatant, kada atsiranda prievol? mok?ti PVM už šias paslaugas. Nors vartotojas perka konkre?i?, apibr?žt? paslaug?, išlaidos, kuri? patirs kelioni? agent?ra, bus žinomos tik v?liau. D?l šios priežasties prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad bendra taisykl? pagal PVM direktyvos 65 straipsn? netaikoma. Vis d?lto šis teismas taip pat pripaž?sta, kad toks sprendimo b?das n?ra numatytas PVM direktyvoje ir gal?t? b?ti numanomas tik iš jos bendros sistemos.

15. Jei Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai gaunamas avansinis mok?jimas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas papildomai klausia, ar PVM tur?t? b?ti apskai?iuojamas nuo gautos sumos (jei taikoma bendroji taisykl?, numatyta PVM direktyvos 65 straipsnyje), ar nustatant apmokestinam?j? vert? reikia taikyti konkret? metod? pagal PVM direktyvos 308 straipsn?. Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad apmokestinamoji vert? tur?t? b?ti marža (o ne gauto avansinio mok?jimo suma) ir kad marža tur?t? b?ti apskai?iuojama atsižvelgiant ? išlaidas, patirtas iki avansinio apmok?jimo gavimo. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo ne?tikina finans? ministro pozicija d?l atsižvelgimo ? numatomas išlaidas. Tokia pozicija, nors pateisinama ir padiktuota praktini? sumetim?, nepagr?sta PVM direktyvos 65 ir 308 straipsni? formuluote. Kita vertus, kelioni? agent?r? apmokestinant nuo gautos sumos b?t? apmokestinama gerokai didesn? suma, nei galutinai nustatyta apmokestintoji vert?.

16. Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] nuostatas reikia aiškinti taip, kad mokestin? prievol? d?l turizmo paslaugas teikian?io apmokestinamojo asmens gaut? avans?, apmokestinam? pagal [Direktyvos 2006/112] 306–310 straipsniuose kelioni? agent?roms taikom? speciali? schem?, atsiranda [Direktyvos 2006/112] 65 straipsnyje nustatytu momentu?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar [Direktyvos 2006/112] 65 straipsn? reikia aiškinti taip, kad apmokestinimo tikslais turizmo paslaugas teikian?io apmokestinamojo asmens gautas avansas, apmokestinamas pagal [Direktyvos 2006/112] 306–310 straipsniuose kelioni? agent?roms taikom? speciali? schem?, mažinamas atimant išlaidas, apie kurias kalbama [Direktyvos 2006/112] 308 straipsnyje ir kuri? apmokestinamasis asmuo faktiškai patiria iki avanso gavimo momento?“

17. Rašytines pastabas pateik? *Skarpa*, Lenkijos vyriausyb? ir Europos Komisija. *Skarpa*, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (nacionalin?s mokes?i? administracijos vadovas, Lenkija), Vokietijos ir Lenkijos vyriausyb?s, taip pat Europos Komisija pateik? žodines pastabas 2018 m. birželio 7 d. vykusiame pos?dyje.

IV. Vertinimas

18. Pateiksiu šios išvados strukt?r?. Atsakydamas ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirm?j? klausim? A dalyje pasi?lysiu, kad speciali taisykl?, numatyta PVM direktyvos 308 straipsnyje, susijusi su apmokestinam?ja *verte*, neužkerta galimyb?s kartu taikyti bendrosios taisykl?s, numatytos PVM direktyvos 65 straipsnyje, susijusios su *momentu*, kai mokestis tampa mok?tinas, jeigu atliekamas avansinis mok?jimas. Atsakydamas ? antr?j? klausim? B dalyje pasi?lysiu, kad PVM turi b?ti apskai?iuotas nuo maržos – skirtumo tarp gautos

avansinio mokėjimo sumos ir atitinkamos bendrą numatytą išlaidą dalies už tam tikrą sandorą.

A. Pirmasis klausimas: bendrosios taisyklės, numatytos PVM direktyvos 65 straipsnyje, taikymas kelionių agentų paslaugoms

19. Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar PVM direktyvos 65 straipsnyje nurodyta bendroji taisyklė, kad prievolė mokėti PVM atsiranda gavus avansinį mokėjimą, yra taikoma avansiniams mokėjimams už kelionių agentų paslaugas.

20. *Skarpa* per posėdį paaiškino, kad paprastai jos klientai iš pradžių sumoka 30 % užsakytą paslaugą kainos, o likusi kainos dalis mokama iki išvykimo. Išlaidą patiriama maždaug vienu mėnesį prieš teikiant paslaugą, tačiau tiksliai ši išlaidą suma žinoma tik vėliau. *Skarpa* teigimu, taip yra iš esmės dėl to, kad: (I) kaina yra pagrįsta tikėtina keleivių skaičiumi, o šis faktinis skaičius dažnai skiriasi; (II) valiutų kurso svyravimais; ir (III) netikėtomis išlaidomis.

21. Kaip šiomis aplinkybėmis gali atsirasti prievolė mokėti PVM, kai nėra aišku, *kokia suma* remiantis jis turėtų būti apskaičiuojamas?

22. *Skarpa* mano, kad paprasčiausiai neįmanoma taikyti *ratione temporis* taisyklės, nurodytos PVM direktyvos 65 straipsnyje, ir nustatyti prievolės mokėti PVM gavus avansinį mokėjimą. *Skarpa* teigia, kad prievolė mokėti PVM neatsiranda, kol nėra nustatytos maržos; maržos nustatymas yra svarbiausia specialios kelionių agentūrų skirtos schemos dalis. Todėl PVM direktyvos 308 straipsnyje nustatyta taisyklė iš dalies keičia ne tik klausimą, *kas sudaro mokesčio bazę* (marža, o ne gauta suma), bet ir atideda momentą, *kada* atsiranda prievolė mokėti PVM. Kitaip tariant, būdas, kaip skaičiuojamas PVM šiomis aplinkybėmis, turi būti pritaikytas prie kelionės paslaugų ypatumų.

23. Nacionalinės mokesčių administracijos vadovas, Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės, taip pat Komisija laikosi nuomonės, kad PVM direktyvos 65 ir 308 straipsniai gali (ir turi) būti taikomi tuo pačiu metu. Abi taisyklės yra susijusios su skirtingais PVM surinkimo aspektais, ir bendrosios taisyklės taikymas netrukdo taikyti specialią taisyklę. Išlaidą patiriama skirtingu metu, prieš teikiant atitinkamą paslaugą, jį teikiant ar net paskui. Jų nuomone, atidedant prievolę mokėti PVM taip, kaip siūlo *Skarpa*, būtų viršytas tikslas, kurio siekiama pagal specialią kelionių agentūrų skirtą schemą, ir dėl to būtų suteiktas nepagrįstas pranašumas.

24. Iš esmės pritariu antrajai pozicijai. Mano nuomone, bendros taisyklės pagal PVM direktyvos 65 straipsnį (1) taikymas neužkerta kelio taikyti specialią taisyklę, tvirtintą 308 straipsnyje (2), vien dėl to, kad šioje byloje šios dvi nuostatos yra susijusios su skirtingais klausimais. Pirmoji susijusi su tuo, *kada* atsiranda prievolė mokėti PVM, o kita – *kas* sudaro apmokestinamąjį vertę. Taigi šios dvi nuostatos yra nesuderinamos tarpusavyje (3).

1. Bendroji taisyklė: kada atsiranda prievolė mokėti PVM?

25. Taisyklės dėl prievolės mokėti PVM už tiekiamas prekes ir paslaugas yra numatytos PVM direktyvos 63–66 straipsniuose. Pagal 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (5). Kai atliekamas avansinis mokėjimas, prievolė mokėti PVM atsiranda, kaip numatyta 65 straipsnyje, „gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio“.

26. Iš 65 straipsnio genezės matyti, jog buvo manoma, kad siekiant PVM suderinimo būtina apibrėžti apmokestinimo momentą ES lygmeniu (6). Taisyklės dėl avansinio mokėjimo apmokestinimo logika buvo apibūdinta taip: „kai avansas yra sumokėtas prieš apmokestinimą“.

sukeliant? ?vyk?, d?l šio avanso gavimo mokestis tampa mok?tinas, nes sutarties šalys taip išreiškia savo siek?, kad visos apmokestinim? sukelian?io ?vykio finansin?s pasekm?s kilt? iš anksto“(7).

27. PVM direktyvos 65 straipsnis yra jos VI antraštin?s dalies „Apmokestinimo momentas ir prievol? apskai?iuoti PVM“ sudedamoji dalis. Ta?iau VII antraštin? dalis susijusi su apmokestinam?ja suma. Taigi, 65 straipsnio sistema ir kontekstas taip pat aiškiai patvirtina, kad šioje nuostatoje daugiausia d?mesio skiriama PVM surinkimo *laiko* aspektui, ir tik papildomai ir (logiškai) glaustai tam, kas yra apmokestinamoji vert? (apmok?ta suma konkre?iu momentu).

2. Specialioji taisykl? d?l to, kokia yra apmokestinamoji vert? kelioni? agent?r? paslaugoms

28. Visos šalys ir suinteresuotieji asmenys, išskyrus *Skarpa*, tvirtino, kad kelioni? agent?roms taikoma speciali schema n?ra nepriklausoma ir išsami mokes?i? schema, pagal kuri? b?t? reglamentuojami visi aspektai nustatant PVM už kelioni? agent?r? paslaugas. Tai veikiau taisykli? rinkinys, numatantis nukrypti leidžian?ias nuostatas, b?tinias norint pasiekti konkret? tiksl?, kurio ir siekia ši speciali PVM schema, ta?iau nenukrypstant nuo bendrosios PVM schemas(8).

29. Pritariu šiam poži?riui.

30. Specialios kelioni? agent?roms skirtos schemas tikslas yra dvejopas. Pirma, Teisingumo Teismas ne kart? paaiškino, kad specialia kelioni? agent?roms skirta schema siekiama išvengti praktini? sunkum?, kuri? atsirast? „taikant bendr?sias taisykles d?l apmokestinimo vietos, baz?s ir pirkimo mokes?io atskaitos <...> d?l daugyb?s [kelioni? agent?r?] teikiam? paslaug? ir ?vairi? j? teikimo viet?“(9).

31. Antra, šia schema taip pat siekiama rinkti PVM už šias paslaugas valstyb?se nar?se, kuriose teikiamos paslaugos, taip pat renkant mokest?, atitinkant? kelioni? agent?ros teikiamas paslaugas, jos ?sisteigimo valstyb?je nar?je(10).

32. Taigi pagal speciali? kelioni? agent?roms taikom? schem? kelioni? agent?ros neturi teis?s atskaityti pirkimo PVM už j? paslaug? teik?j? teikiamas paslaugas kitose valstyb?se nar?se. Jos veiksmingai taiko š? mokest? savo klientams kaip išlaid? sudedam?j? dal?(11) kartu su savo pardavimo PVM nuo pelno maržos, kuris mokamas valstyb?je nar?je, kur jos ?sisteigusios(12). Kitaip tariant, kelion?s paslaug? paketo kaina apima tiek?j? teikiam? paslaug? kain? ?skaitant tiek?j? apskai?iuojam? PVM, kelioni? agent?ros marž? (kuri tuo metu dar n?ra galutin?) ir PVM, kur? turi sumok?ti kelioni? agent?ros nuo savo maržos.

33. Taigi, pirma nurodyti elementai rodo, kad PVM direktyvos 306–308 straipsniuose yra dvi nukrypti leidžian?ios nuostatos: nuo apmokestinamosios vert?s apibr?žties (*kas*) ir nuo apmokestinimo vietos (*kur*). Ta?iau šiose nuostatose nieko nenurodyta apie apmokestinimo moment? ir prievol? apskai?iuoti mokest?.

3. Taikant PVM direktyvos 65 ir 306–308 straipsnius vienu metu

34. Kaip matyti iš dviej? ankstesni? skirsn?, analizuojant tiksl? abiej? nagrin?jam? nuostat? pob?d?, PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatytos bendrosios taisykl?s ir tos pa?ios direktyvos 306–308 straipsniuose nustatytos specialios taisykl?s „nesuderinamumo“ argumentas tampa gana silpnas. Kitaip tariant, speciali taisykl?, ?tvirtinta PVM direktyvos 306–308 straipsniuose, yra susijusi su „*kas*“ ir „*kur*“. 65 straipsnio pirma dalis ir iš ties? VI antraštin?s dalies bendra strukt?ra ir tikslas susij? su „*kada*“.

35. Taip pat turėtų būti pažymėta, kad, viena vertus, PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatyta bendroji taisyklė taikoma neatsižvelgiant į atitinkamą sektorių. Jame nurodoma, *kada* atsiranda prievolė mokėti PVM. Jame nustatyta, kad tai įvyksta tada, kai atliekamas avansinis mokėjimas. Kita vertus, taisyklė, nustatyta PVM direktyvos 308 straipsnyje, taikoma tik kelionių agentūroms ir apibrėžia, kas sudaro jų teikiamą paslaugą apmokestinamąjį vertę. Ši apmokestinamoji vertė yra marža, apibrėžiama kaip „visos sumos be PVM, kuri turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtą faktinį išlaidų sąsigyjant kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas“.

36. Yra du šiam požiūriui prieštaraujantys argumentai dėl šių dviejų nuostatų tarpusavio ryšio: pirmas grindžiamas formuluote, o antras – tikslu.

37. Kalbant apie formuluotę, pažymėtina, kad 65 straipsnio pabaigoje nurodyta, jog prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda „nuo gautos sumos dydžio“(13). Taigi, galima teigti, kad 65 straipsnis taip pat numato apmokestinamąjį vertę, kuri avansini mokėjimų atveju visada turi būti gautoji suma.

38. Atsižvelgdamas į ankstesniuose skirsniuose nurodytus bendruosius argumentus, bet taip pat vadovaudamasis paprasta logika manau, kad tokia formuluotė yra problemiška. Tai, kas turi būti apmokestinama, gavus bet kokį mokėjimą, yra „apmokestinamoji vertė“ ar veikiau gauto apmokėjimo apmokestinamoji dalis. Tai savaime nereiškia, kad visi gauti mokėjimai bus automatiškai apmokestinami. Dar kartą kartoju, kad siekiant nustatyti (apmokestinamą) sumą, gautą kelionių agentūrų teikiamą paslaugą atveju, turi būti pateikta nuoroda į specialią 308 straipsnio nuostatą, kurioje iš tiesų apibrėžta sąvoka „apmokestinamoji vertė“ šiam tikslui(14).

39. Kalbant apie tikslą, primintina, kad 306–308 straipsniai ar veikiau visas 3 skyrius yra PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemas“ (atitinkamam sektoriui arba veiklai). Todėl būtų galima teigti, kad ES teisės aktų leidėjai norėjo nustatyti atskirą „schemą“, galinčią nukrypti ne tik nuo tų elementų, kurie aiškiai numatyti atitinkamame skyriuje, skirtame kiekvienai specialiai schemai, bet ir nuo bendrųjų nuostatų, kurios gali kelti problemą taikant šią specialią schemą.

40. Suprantu platesnį šio argumento logiką. Vis dėlto atrodo, kad toks požiūris yra nesuderinamas su suformuota jurisprudencija, pagal kurią reikalaujama bet kokio nukrypimo nuo bendros PVM sistemos griežto ir siauro aiškinimo tiek bendruoju lygmeniu, tiek konkrečiai, kiek tai susiję su specialia kelionių agentūroms taikoma schema.

41. Apskritai pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo požiūrį nukrypti leidžiančios nuostatos, numatytos PVM direktyvoje, turėtų būti aiškinamos siaurai. Tai reiškia, kad jų taikymo sritis turėtų būti griežtai ribojama formuluote ir tikslu, dėl kurio jos buvo nustatytos, nors galima būtų sąivaizduoti platesnį nukrypti leidžiančių nuostatų. Pastaruoju metu šis principas Teisingumo Teismo buvo dar kartą pabrėžtas Sprendime *Avon Cosmetics*(15), aiškiai atmetant idėją, kad nukrypti leidžianti nuostata, taikoma apskaičiuojant apmokestinamąjį vertę tiesioginio pardavimo modelio atveju, gali būti aiškinama kaip leidžianti atskaityti pirkimo mokestį atitinkamą išlaidą už prekes, sąsigytas parodomaisiais tikslais. Leidžiant taikyti tokią nukrypti leidžiančią nuostatą (žinoma, apskritai tai gali būti pateisinama) reikštų, kad nukrypti leidžianti nuostata, numatyta dėl vieno konkretaus elemento, turėtų „bangos efektą“ visoje PVM sistemoje, sukuriant lygiagrečiai taikomus „à la carte“ režimus, akivaizdžiai viršijant nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį(16).

42. Dėl specialios kelionių agentūroms taikomos schemas Teisingumo Teismas ne kartą priminė, kad „kaip įprastą [PVM] direktyvos taisyklę išimtis, [speciali kelionių agentūroms skirta schema] turi būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant direktyvos tikslo“(17). Jis taip pat pripažino

šios schemos taikym? tuo pa?iu metu su atitinkamomis bendrosios PVM sistemos nuostatomis, kai bendrosios nuostatos taikomos sandoriams, nepatenkantiems ? kelioni? agent?roms skirtos nukrypti leidžian?ios nuostatos apr?pt?(18).

43. Nesuprantu, kaip specialia kelioni? agent?roms skirta schema siekiamiems tikslams(19) gali daryti poveik? PVM direktyvos 65 straipsnio nustatytos *ratione temporis* taisykl?s taikymas. Kai PVM tampa mok?tinas gavus avansinius mok?jimus, jis vis tiek b?t? mok?tinas nuo kelioni? paslaug? valstyb?se nar?se, kuriose jos teikiamos. Tas PVM b?t? ne atskaitomas tose valstyb?se, bet perkeliamas kelioni? agent?ros klientui, o kelioni? agent?ra apskai?iuot? pardavimo PVM nuo savo maržos ir j? sumok?t? ?sisteigimo valstyb?je nar?je.

44. Neatrodo, kad ši? bendro pob?džio išvad? pakeist? *Skarpa* argumentai šioje byloje.

45. Pirma, *Skarpa* tvirtina, kad marža yra esminis maržos schemos elementas. Taigi, jeigu konkreči marža yra nežinoma, PVM netampa mok?tinas. Šis argumentas, atrodo, grindžiamas Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš kurios matyti, kad taikant PVM direktyvos 65 straipsn? reikalaujama, kad visi sandorio elementai tur?t? b?ti nustatyti(20).

46. Tiesa, pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? reikalaujama tam tikro tikrumo, kad b?t? galima apskai?iuoti PVM už ?sigytas prekes ar paslaugas. Iš Sprendimo *BUPA Hospitals* matyti, kad iš esm?s n?ra tikrumo, kai mokami „sutartos sumos išankstiniai mok?jimai už bendrai nurodytas prekes s?raše, kuris bet kuriuo momentu gali b?ti pakeistas bendru pirk?jo ir pardav?jo sutarimu ir iš kurio pirk?jas gal?s pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kuri? jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigr?žindamas likus? nepanaudot? išankstin? mok?jim?“(21).

47. Man sunku taikyti ši? jurisprudencij? nagrin?jamu atveju. Priešingai nei faktin?s aplinkyb?s tose bylose, kelioni? agent?r? teikiam? paslaug? pob?dis ir turinys paprastai b?na labai gerai žinomas ir apibr?žtas, dažnai labai tiksliai, be kita ko, kaip aiškiai buvo apib?dinta per pos?d?, net garantuojama užsakyt? kambari? lang? kryptis. Šiomis aplinkyb?mis sunku ?sivaizduoti, kad marža yra esminis „apmokestinimo momento“ elementas. Man atrodo, kad tai gana techninis mokes?i? surinkimo aspektas, kuris yra paprastai nežinomas klientui, taigi nepatenka ? sandorio elementus, kurie turi b?ti nustatyti iš anksto.

48. *Skarpa* taip pat teigia, kad avansini? mok?jim? apmokestinimas, kai marža yra vis dar nežinoma, sukels dideli? ir neproporcing? sunkum? praktiškai: PVM deklaracijos tur?t? b?ti nuolat tikslinamos. *Skarpa* nuomone, tai prieštaraut? maržos apmokestinimo schemai. Be to, kaip paaišk?jo per pos?d?, šis argumentas siejamas su dviem teiginiais: žini? klausimas (žinoma arba nežinoma marža) ir su tikslinimu susij? praktiniai sunkumai.

49. Antra, d?l nežinomos maržos *Skarpa* per pos?d? patvirtino, kad apskritai kelioni? agent?ros klientams taikom? kain? sudaro skirtingos sumos. PVM, kuris kelioni? agent?ros bus apskai?iuojamas ir mokamas, faktiškai jau yra ?trauktas ? „katalogo kain?“. Tod?l panašu, kad galutin? marža apskai?iuojama „atskaitymo b?du“ ta prasme, kad kai faktin?s išlaidos yra atskaitomos iš gauto mok?jimo, likusi dalis yra marža ir PVM. Šitaip kelioni? agent?ra nesiun?ia jokios patikslintos s?skaitos fakt?ros klientui.

50. Pasitelkiant pavyzd?: darant prielaid?, kad kelion?s kaina yra 1 000 EUR, o kelion?s išlaidos yra 800 EUR, 200 EUR skirtumas turi b?ti padalytas tarp maržos ir PVM. Tarkime, kad PVM tarifas yra 21 %. 200 EUR suma yra 121 %, kuri bus padalyta ? PVM, kuris sudaro 34,71 EUR, ir marž? – 165,29 EUR.

51. Jei iš tikr?j? ši sritis taip veikia, o tai, kaip suprantu, *Skarpa* patvirtino per pos?d?, taip pat

atsižvelgiant ? tai, kad ? katalogo kain? jau yra ?trauktas PVM ir kad kelioni? agent?ros jau nebeskai?iuos jo atskirai v?liau, vienintel? logiška išvada, kuri? galiu padaryti iš ši? pareiškim?, yra: tinkamai valdoma kelioni? agent?ra turi parengti gana išsamias s?mat? d?l numatom? išlaid? ir numatomos maržos, kad b?t? galima skelbti toki? kain? kataloge.

52. Taigi, nors tiksli marža iš ties? negali b?ti žinoma tuo metu, kai avansinis mokėjimas yra atliktas, ar tuo metu, kai paslauga faktiškai teikiama, arba net daug v?liau (kai ir jei visi mokėjimai tam tikram tiekėjui ir (arba) tam tikru sezonu yra atlikti), kiekviena kelioni? agent?ra, nenor?dama patirti nuostoli?, tik?tina, kad gana išsamiai numatys išlaid? s?mat? prieš nustatydamą ir reklamuodama tam tikras keliones.

53. Trečia, d?l *Skarpa* nurodyt? praktini? sunkum?, vis? pirma d?l poreikio taikyti papildom? koregavim?, tiesiog teigiau, kad toks argumentas vargu ar gali savaime pagrįsti faktišk? teis?s aktuose nustatyt? PVM taisyklį netaikym?(22).

54. Be to, priešingai, nei teigia *Skarpa*, tokie praktiniai sunkumai n?ra tokie, kuri? pagal maržos apmokestinimo schem? siekiama išvengti. Kaip jau paaiškinta(23), speciali kelioni? agent?roms skirta schema buvo sukurta siekiant, kad kelioni? agent?roms nereik?t? reikalauti PVM atskaitos visoje Europos Sąjungoje. Tačiau vargu ar buvo siekiama išlaisvinti jas visas nuo administracini? pareig?, su kuriomis kiekvienas apmokestinamasis asmuo susiduria panašiomis aplinkybomis(24).

55. Ši išvada man atrodo juo labiau pateisinama atsižvelgiant ? tai, kad priešingu atveju kelioni? agent?rai b?t? suteikta dviguba finansin? nauda: ji tur?t? teis? sumokėti PVM net ir po to, kai suteikiamos paslaugos, kai marža tampa žinoma, nors mokestis iš klient? paimamas iš anksto. Nesuprantu, kaip toks aiškinimas suteikt? tinkam? vis? susijusi? interes? pusiausvyr?.

56. Galiausiai problema d?l maržos laikinojo pobūdžio, kai gaunamas avansinis mokėjimas, atrodo, neapsiriboja avansiniu mokėjimu. Iš per pos?d? pateikto aprašymo suprantu, kad faktiškai marža vis dar gali b?ti nežinoma netgi *po to, kai kelion?s paslaugos yra suteiktos*, kai atsiranda kelioni? agent?ros tiekjų patikslinimai.

57. Tai tik pabr?žia bendrą *Skarpa* argumento problemą šiuo klausimu. Jei vertintume jos galutinį loginį išvadą, tuomet *Skarpa* iš tikrųjų prašo ne tik nukrypti nuo PVM direktyvos 65 straipsnio, nes tas pats argumentas gal?t? b?ti pritaikytas siekiant panaikinti galimyb? taikyti 63 straipsnį(25). Be to, kadangi tuo metu, kai teikiamos paslaugos, tiksli marža negali b?ti žinoma, prievol?s mokėti PVM atsiradimo momentas iš ties? tapt? visiškai priklausomas nuo kelioni? agent?ros apsisprendimo – kada ji žinot? tiksli? maržos sum?. Panašu, kad taip b?t? ne tada, kai paslauga suteikiama, bet po kelių savaičių ar mėnesių arba net kiekvieno sezono pabaigoje, kai tik?tina, kad bus visiškai ir išsamiai suskirstytos visos faktiškai patirtos išlaidos d?l kiekvienos atskiros paslaugos. Nereikia nė sakyti, kad per visus šiuos laikotarpius atitinkami ištekliai b?t? neprieinami valstybei(26).

58. Atsižvelgdamas ? tai, kas išdėstyta, darau tarpinį išvadą, kad PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad mokestis nuo avansinio mokėjimo, kuriuos gauna apmokestinamasis asmuo, teikiantis kelioni? paslaugas, apmokestinamas pagal speciali? kelioni? agent?roms skirtą schemą, numatytą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose, tampa mokėtinas PVM direktyvos 65 straipsnyje apibrėžtu momentu, t. y. kai gaunamas atitinkamas avansinis mokėjimas.

B. Antrasis klausimas: kaip nustatyti PVM, kai apmokestinamoji vert? nežinoma

59. Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, kaip, jei mokestis iš ties? tampa mok?tinas gavus avansin? mok?jim?, reikia nustatyti mok?tin? mokest? tuomet, kai tiksliai marža, t. y. apmokestinamoji vert?, dar n?ra žinoma.

60. Nacionalin?s mokes?i? administracijos vadovas, Lenkijos ir Vokietijos vyriausyb?s, taip pat Komisija pritaria, kad PVM tur?t? b?ti skai?iuojamas ne nuo *gautos sumos*, o nuo *maržos*(27). Vis d?lto pasi?lymai, kaip marža tur?t? b?ti nustatyta avansinio mok?jimo gavimo metu, skiriasi.

61. Nacionalin?s mokes?i? administracijos vadovas teigia, kad marža tur?t? b?ti nustatyta gavus avansin? mok?jim? atsižvelgiant ? *numatomas* išlaidas. Reikiami patikslinimai turi b?ti pateikti v?liau – mokes?i? deklaracijoje už atitinkam? ataskaitin? laikotarp?, per kur? buvo teikiamos paslaugos. Be to, Lenkijos vyriausyb? teigia, kad nor?dama nustatyti marž?, kai gautas avansinis mok?jimas, *Skarpa* tur?t? vadovautis „funkciniu poži?riu“ ir remtis *numatomomis* išlaidomis.

62. Per pos?d? Vokietijos vyriausyb? pateik? (iš dalies) panaši? pozicij?. Ji teig?, kad, siekiant nustatyti marž?, išlaidos, ? kurias reikia atsižvelgti, tur?t? b?ti patirtos išlaidos ir planuojamos (numatomos) išlaidos. Vyriausyb?s teigimu, taip turi b?ti suprantama PVM direktyvos 308 straipsnio formuluot? „kelion?s agent?ros patirtos faktin?s išlaidos“.

63. Komisija mano, kad, r?mimasis numatomomis išlaidomis nustatant marž? gavus avansin? mok?jim? prieštaraut? PVM direktyvos 308 straipsnio formuluotei. Šioje nuostatoje nurodytos kelioni? agent?ros „faktin?s išlaidos“(28). Taigi, norint nustatyti marž?, gali b?ti remiamasi tik faktiškai patirtomis išlaidomis, kol gaunamas avansinis mok?jimas. Komisijos pozicija taip pat atitinka prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pozicij?.

64. Kaip išsamiau aptarta pos?dyje, iš esm?s yra penkios skirtingos galimyb?s, kaip teoriškai šiomis aplinkyb?mis galima b?t? skai?iuoti marž?, kartu atsižvelgiant ? išlaidas.

(i) PVM direktyvos 65 straipsnis netaikomas. PVM n?ra mok?tinas, kai gaunamas avansinis mok?jimas, o apskai?iuojant PVM turi b?ti remiamasi marža, kai ji galutinai žinoma (*Skarpa* pozicija).

(ii) PVM tur?t? b?ti mok?tinas nuo gauto avansinio mok?jimo sumos (o ne maržos). Tai kilt? d?l pažodinio PVM direktyvos 65 straipsnio taikymo.

(iii) PVM tur?t? b?ti mok?tinas nuo maržos, skai?iuojamos iš gautos avansinio mok?jimo sumos atimant *išlaid? dal?*, *numatyt? už tam tikr? sandor?*. Ši dalis tur?t? atitikti visas paslaugos kainos dal?, kuri gaunama kaip avansinis mok?jimas (Nacionalin?s mokes?i? administracijos vadovo ir Lenkijos vyriausyb?s pozicija).

(iv) PVM tur?t? b?ti mok?tinas nuo maržos, ta?iau ši marža tur?t? b?ti nustatyta tuo metu, kai gaunamas avansinis apmok?jimas, atimant faktines išlaidas, t. y. faktiškai patirtas kelioni? agent?ros išlaidas iki atitinkamo avansinio mok?jimo gavimo (Komisijos pozicija, t? pat? si?lo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas).

(v) PVM tur?t? b?ti mok?tinas nuo maržos, kuri taip pat nustatyta avansinio mok?jimo gavimo metu, bet remiantis išlaidomis, patirtomis kelioni? agent?ros iki atitinkamo avansinio mok?jimo gavimo, *ir* numatomomis išlaidomis, su s?lyga, kad visos numatytos išlaidos dar nebuvo patirtos (Vokietijos vyriausyb?s pozicija).

65. S?rašo sudarymas iš vis? (bent teoriškai ?manom?) galimybi? aiškiai rodo, kad atsakymas n?ra visiškai aiškus. Ta?iau kai kurios galimyb?s yra daugiau problemiškos nei kitos.
66. D?l priežas?i?, kurios jau buvo išsamiai aptartos atsakant ? pirm?j? klausim?(29), pirmoji *Skarpa* ginama pozicija tiesiog negali b?ti priimama be tolesnio visos PVM surinkimo sistemos iškraipymo. Be to, jei b?t? laikomasi tokio poži?rio, kod?l reikt? apsiriboti 65 ir 63 straipsniais? Taip pat gali b?ti kit? (bendr?j?) PVM direktyvos nuostat?, kurias b?t? galima „idealiai“ pritaikyti, kad b?t? (objektyviai, be abejon?s, visiškai pagr?stai) patenkinti konkret?s konkre?ios pramon?s šakos poreikiai. Ta?iau tai ir yra tas slidus kelias, kurio Teisingumo Teismas m?gina išvengti.
67. D?l jau min?t? priežas?i?(30) antroji alternatyva taip pat negali b?ti priimta. Tiesa, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatyta, kad „prievo? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama *nuo gautos sumos dydžio*“(31). Vis d?lto pritarimas tokiai pozicijai taip pat iš esm?s visada reikšt? (galb?t laikinai) neproporcing? rezultat?, nes tokia pirmin? apmokestinamoji vert? iš esm?s b?t? didesn?, nei v?liau nustatyta apmokestinamoji vert?. Taip pat d?l šios priežasties manau, kad 65 straipsnyje pateikta nuoroda ? „gaut? sum?“ turi b?ti suprantama kaip priminimas bendrosios taisykl?s, pagal kuri? mokestis turi b?ti mokamas nuo „visko, kas sudaro atlyg?, kur? prekį tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti <...>“. Tai matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio(32). Konkre?iau kalbant, šiomis aplinkyb?mis manau, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje nurodyta s?voka „nuo gautos sumos“ turi b?ti suprantama kaip reiškianti *gauta apmokestinamoji vert?*. Ši apmokestinamoji vert? yra marža pagal PVM direktyvos 308 straipsnyje nurodyt? speciali? taisykl?. Šitaip ta speciali taisykl? susiejama su PVM direktyvos 65 straipsnio, kuriame kalbama apie „gaut? sum?“, logika.
68. Nedvejodamas pripaž?stu, kad ketvirtoji ir penktoji galimyb?s veikiau išplaukia iš PVM direktyvos 308 straipsnio formuluot?s. Ta?iau bijau, kad jos taip pat tiesiog peržengia ribas, kai apskaita ir PVM deklaracijos tampa nebe sud?tinga užduotimi, bet „ne?manoma misija“. Iš ties? pagal šias galimybes vis? *faktiškai* patirt? išlaid? *individualus* paskirstymas tur?t? b?ti vykdomas *nuolat* ir *skirtingai*, gavus kiekvien? avansin? mok?jim?.
69. Iš ties? atrodo, kad d?l daugelio priežas?i? tai tiesiog ne?manoma. Pirma, tam tikros paslaugos (apgyvendinimo ir vežimo) perkamos dideliais kiekiais, o ši? paslaug? apimtyje atskiros paslaugos yra parduodamos atskirai. Jei taip yra iš tikr?j?, bendr? s?naud? paskirstymas dalimis pagal kiekvien? sandor? (kiekvien? paslaug?) grei?iausiai bus dar nežinomas, kai gaunamas avansinis mok?jimas, ypa? d?l to, kad parduodam? individuali? paslaug? kiekis, tik?tina, laikui b?gant labai pasikeis. Antra, neaišku, kaip tokios faktin?s išlaidos už dideliais kiekiais užsakytas paslaugas gali b?ti siejamos su individualiai teikiamomis paslaugomis. Tre?ia, situacija tampa dar sud?tingesn? tais atvejais, kai avansiniai mok?jimai sudaro ne 100 % kainos, ta?iau iš ties? jos dal?, pavyzdžiui, 10, 30 arba 50 %.
70. Be to, visais šiais atvejais prieš tai, kai galutin? pad?tis tampa žinoma, at?mus visas faktines išlaidas, patirtas tuo momentu, kai atlikta tik dalis mok?jim? (tik už kai kurias vietas d?l didesnio kelion?s paketo) ir (arba) netgi mokant tik procentin? kainos dal? (30 % arba 50 %), veikiausiai balansas bus neigiamas. Kitaip tariant, konkre?iu momentu faktin?s išlaidos, suprantamos kaip faktiškai patirtos išlaidos, gali siekti 100 % vis? išlaid?, o avansinis mok?jimas gali sudaryti tik 10 % paslaug? kainos. N?ra aišku, kaip tiksliai v?liau tai turi b?ti patikslinta ir ar tokie „laikini nuostoliai“ tur?t?, pavyzdžiui, b?ti deklaruojami.
71. Taigi, atsižvelgiant ? visus sud?tingus praktinius aspektus, atrodo, kad geriausiu atveju realyb?je b?t? sudaromas kitas (atsižvelgiant ? turim? informacij?) ?vertinimas, kokios tuo momentu gal?t? b?ti faktin?s s?naudos. Skirtumas tik toks, kad kelioni? agent?ros b?t? prašoma kaskart, kai gaunamas avansinis mok?jimas, v?l ir v?l atlikti tok? vertinim? pasitelkiant Sizifo

uolum?.

72. Be to, kaip jau paaiškinta ir patvirtinta per posėdį, atrodo, kad informuota kelionių agentūra gana aiškiai žinotų, kokios bus išlaidos ir kokia marža už konkretų sandorą.

73. Visos šios aplinkybės mane verčia daryti išvadą, kad iš tiesų trečia galimybė, pasiūlyta Nacionalinės mokesčių administracijos vadovo ir Lenkijos vyriausybės, atrodo yra labiausiai pagrįsta ir sudaro mažiausią naštą. Šis požiūris, mano manymu, užtikrina tinkamą pusiausvyrą tarp atitinkamų nacionalinio mokesčių administratoriaus ir apmokestinamojo asmens interesų, o kartu tai yra įmanoma. Taikant šį metodą nėra viena iš šių šalių neįgyja pernelyg didelio pranašumo prieš kitą šalį. Taip yra todėl, kad nėra viena iš jų, atrodo, nedisponuoja bet kuriuo metu, „pernelyg didele pinigų suma“, palyginti su tuo, ką ji galiausiai turės teisę.

74. Nacionalinės mokesčių administracijos vadovo per posėdį pateiktas pavyzdys atskleidžia šią logiką. Jei paslaugos kaina, pavyzdžiui, yra 1 000 Lenkijos zlotų (PLN), planuojama marža sudaro 20 % šios kainos (200 PLN), o klientas iš anksto sumoka 500 PLN, marža, kurią turi būti atsižvelgta gavus avansinį mokėjimą, turėtų būti 100 PLN. PVM turėtų būti apskaičiuojamas nuo šios 100 PLN sumos ir sumokamas šiame etape, o jei būtina, atliekami vėlesni galutiniai patikslinimai, kai žinoma galutinė marža.

75. Be to, tai užtikrina tinkamą pusiausvyrą, t. y. nei pernelyg permokant, nei nesumokant mokėtino mokesčio, taip pat užtikrinant, kad apskaitos procesas yra valdomas, kartu laikantis Teisingumo Teismo ankstesnės nuostatos (sprendimuose *Komisija / Ispanija*(33) ir *Komisija / Vokietija*(34)), kad marža turi būti nustatoma atsižvelgiant į kiekvieną sandorą, o ne „apskritai“ per tam tikrą laikotarpį. Tačiau visas išlaidų apskaičiavimas, susijęs su kiekvienu atskiru sandoriu (atsižvelgiant į kiekvieną paslaugą, kurią teikia kelionių agentūra), turėtų būti atliekamas tik du kartus. Pirma, sudarant pradinį sumatą ir apskaičiuojant numatomas išlaidas prieš įkainojimą ir prieš reklamuojant paslaugas, ir, antra, kai visos išlaidos ir tiksli marža yra žinomos.

76. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad PVM turi būti apskaičiuojamas nuo maržos, nustatytos kaip skirtumas tarp gautos avansinio mokėjimo sumos ir atitinkamos bendrą numatomą konkretaus sandorio išlaidų dalies.

77. Reikalinga baigiamoji pastaba. Nedvejodamas pripažįstu, jog sprendimas, kurį kę tik pasiūliau, nėra idealus. Tačiau atsižvelgiant į išdėstytą kraštutinumą atmetimo procesą atrodo, kad tai mažiausiai sunkumų keliantis ir ne toks sudėtingas sprendimas visoms suinteresuotosioms šalims, renkantis iš galimybių, kurias pagrįstai galima laikyti atitinkančiomis esamą taisyklę teismine aiškinimu.

78. Nustatant su PVM susijusias kelionių agentūrų prievoles susiduriama su sunkumais, kurių atsiranda dėl laiko skirtumų tarp kainos sumos gavimo ir patirtų išlaidų patyrimo. Maržos paskaičiavimas tokiomis aplinkybėmis yra gana sudėtinga užduotis, kaip rodo valstybių narių patirtis. Tie sunkumai kai kuriose valstybėse narėse buvo išspręsti nustatant fiksuoto dydžio maržą už tam tikrą laikotarpį(35). Be to, pasiūlymas, kuriuo siekiama įvesti bendrą tarifą, taikomą apskaičiuojant kelionių agentūrų maržą, buvo pateiktas 2002 m.(36) Tačiau jis buvo atmestas 2014 m. Be to, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimus *Komisija / Ispanija*(37) ir *Komisija / Vokietija*(38), šis požiūris atrodo problemiškas.

79. Tokioje (jau) sudėtingoje aplinkoje pritariu Vokietijos vyriausybės bendram siūlymui, kad patartina siekti sprendimo, kuris sudaro mažiau, o ne daugiau papildomų sunkumų. Be to, ne be tam tikros ironijos, kaip per posėdį teigė beveik visos šalys ir suinteresuotieji asmenys, specialios schemos buvo sukurtos siekiant supaprastinti sistemos veikimą, tačiau susidarė labai skirtingos nuomonės dėl to, ką turėtų reikšti toks supaprastinimas, atsižvelgiant į specialių kelionių

agentams skirtą schemą. Taip pat atsižvelgdamos į tokios supaprastinimo galimybių įvairovę manau, reikėtų palikti tokius tolesnio supaprastinimo veiksmus Sąjungos teisės aktų leidėjui ir (arba), neperžengiant pagal Sąjungos teisę nustatytą ribą, nacionalinės teisės aktų leidėjams.

V. Išvada

80. Atsižvelgdamos į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad mokestis nuo avansinio mokėjimo, kuriuos gauna apmokestinamasis asmuo, teikiantis kelionių paslaugas, apmokestinamas pagal specialią kelionių agentams skirtą schemą, numatytą Direktyvos 2006/112 306–310 straipsniuose, tampa mokėtinas tos pačios direktyvos 65 straipsnyje apibrėžtu momentu, t. y. kai gaunamas atitinkamas avansinis mokėjimas.

2. Tuo momentu PVM turi būti apskaičiuojamas nuo maržos, nustatytos kaip skirtumas tarp gautos avansinio mokėjimo sumos ir atitinkamos bendrą numatomą konkretaus sandorio išlaidų dalies.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 Tai, atrodo, kyla iš finansų ministro nutarimo 3 straipsnio 1 dalies, susijusios su 2011 m. balandžio 4 d. PVM įstatymo tam tikrų nuostatų vykdymu (*Dz. U.*, 2013, 247 pozicija).

4 Per teismo posėdį Lenkijos vyriausybė pareiškė, kad šis pakeitimas buvo atsakas į 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimą *TNT Express Worldwide (Lenkija)* (C-169/12, EU:C:2013:314).

5 Teisingumo Teismas nurodė, kad „[š]ios direktyvos 63 straipsnyje šis pagrindinis principas atspindėtas nurodžius, kad apmokestinimo momentas „vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“. 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimas *TNT Express Worldwide (Lenkija)* (C-169/12, EU:C:2013:314, 22 punktas).

6 Žr. 1973 m. birželio 20 d. pasiūlymą dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, COM(73) 950. Taip pat žr. pasiūlymo dėl Šeštosios direktyvos aiškinamąjį memorandumą, *Europos Bendrijų biuletenis*, priedas 11/73, p. 12.

7 Šeštosios direktyvos pasiūlymo aiškinamasis memorandumas, *Europos Bendrijų biuletenis*, priedas 11/73, p. 13.

8 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 15 punktas); ar 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 5 punktas). Taip pat žr. to paties sprendimo 34 punktą ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 20 punktas).

9 Žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 22 ir 24 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija); 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 17 ir 18 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 19 punktas).

10 Žr., pvz., Tarybos tarpinstitucinė bylų 2002/0041 (CNS) dėl „PVM – Speciali kelionių agentųroms skirta schema“ [17567/09]: „2. Pirmasis schemas tikslas buvo supaprastinti PVM taisyklių taikymą tokiems sandoriams, kad operatoriams nereikėtų registruotis įvairiose valstybėse narėse, kuriose teikiamos paslaugos. 3. Antrasis tikslas buvo užtikrinti, kad PVM už agentųros įsigytas prekes ir paslaugas būtų renkamas toje valstybėje, kurioje tie sandoriai įvykdyti, o mokėtis už kelionių agentųros suteiktas paslaugas – toje valstybėje, kurioje agentūra yra įsisteigusi“.

11 Ir šis pirkimo PVM susigrąžinamas netiesiogiai – žr. generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2002:485, 25 punktas).

12 PVM direktyvos 307 straipsnio antroje dalyje konkrečiai nustatyta, kad „[v]iena [kelionių agentųros] paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, iš kurio ji teikia paslaugas“.

13 „<...> prievolė apskaituoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaituojama nuo gautos sumos dydžio“.

14 Taip pat žr. šios išvados 67 punktą.

15 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970, 36–40 punktai).

16 Taip pat žr. mano išvadą byloje *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:651, ypač 39–41 ir 50 punktai, 58–60 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

17 Žr., pvz., 1998 m. spalio 22 d. Sprendimų *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 5 ir 34 punktai); 2003 m. birželio 19 d. Sprendimų *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimų *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 16 punktas) ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimų *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Kalbant apie apmokestinamosios vertės nustatymą dėl savų ir įsigytų paslaugų, žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimų *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 39 ir paskesni punktai).

19 Nurodyti ir aptarti šios išvados 30–33 punktuose.

20 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 48 punktas); 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 31 punktas); 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 26 punktas); 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, 28 punktas) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 32 punktas).

21 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 51 punktas).

22 Pakartotinai dėl to, kad Teisingumo Teismas nėra linkęs priimti „praktinę ar techninę sunkumą“ kaip pakankamos priežasties, leidžiančios nukrypti nuo ES taisyklių, žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimų *Komisija / Vokietija* (C-74/91, EU:C:1992:409, 12 punktas) ar 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimų *Komisija / Graikija* (C-331/94, EU:C:1996:211, 12 punktas).

23 Išsamiai išdėstyta šios išvados 30–33 punktuose.

24 Šiuo atžvilgiu žr. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *MyTravel plc* (C-291/03, EU:C:2005:283, 79 punktas): „[b]e to, Šeštosios direktyvos 26 straipsnis siekia pritaikyti taikomas PVM taisyklės specifinei kelionių organizatorių veiklai ir taip sumažinti jai trukdantius praktinius sunkumus, o šiuo straipsniu tvirtinta schema, priešingai nei mažoms ir žemės ūkio bendrovėms nustatytoji, nenumato supaprastinti atskaitomybės reikalavimų, kuriuos numato prasta PVM sistema“. Taip pat žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 25 punktas).

25 Kai nėra jokių nacionalinių taisyklių, priimtų pagal PVM direktyvos 66 straipsnio a–c punktus.

26 Teisingumo Teismas nusprendė, kad „<...> PVM srityje apmokestinamieji asmenys veikia kaip mokesčių rinkėjai valstybei“ ir laikomos pateisinamomis Šeštosios direktyvos nuostatos, kuriomis siekiama neleisti „didelių viešųjų išsumų kaupti jų rankose per mokestinį laikotarpį“. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

27 Tai taip pat (alternatyvi) *Skarpa* pozicija; jos siūlomame atsakyme pirmąjį klausimą daroma aiški išlyga, kad PVM direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas ir kad PVM tampa mokėtinas tik tada, kai yra žinoma marža.

28 Kai kuriose kitose kalbinėse versijose nurodyta kaip „coûteffectif supporté par l'agence de voyage“ (pranc. k.); „tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen“ (vokiečių k.); „faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży“ (lenk. k.); „skutečné náklady cestovní kanceláře“ (ček. k.); „coste efectivo soportado por la agencia de viaje“ (ispan. k.).

29 Žr. šios išvados 39–57 punktus.

30 Šios išvados 37 ir 38 punktai.

31 Išskirta mano.

32 „Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas siųsiančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“ Pagal suformuotą jurisprudenciją nustatyta apmokestinama suma pagal bendrąsias taisykles yra faktiškai gautas atlyginimas; žr., pvz., kiek tai susiję su prekių tiekimu, 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimą (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104 punktai).

34 2018 m. vasario 8 d. sprendimas (C-380/16, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:76, 87–92 punktai).

35 Vairūs nacionaliniai sprendimai buvo apibūdinti, kaip *Skarpa* teisingai pažymėjo per posėdį, pranešime, parengtame Komisijai, pavadinimu *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform* (Tyrimas dėl PVM specialios schemas, skirtos kelionių agentūroms, ir reformas galimybių), galutinę ataskaita TAXUD/2016/AO-05, 2017 m. gruodžio mėn. (galima rasti internete Europos Komisijos interneto svetainėje). Šioje ataskaitoje nurodyta, kad apie 14 valstybių narių numatomi tokie alternatyvų.

36 2002 m. vasario 8 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą

77/388/EEB dėl specialios kelionių agentūrų skirtos PVM schemos, COM (2002) 64 *final* (OL C 126 E, 2002, p. 390). Be to, PVM komitetas nusprendė, kad priimtina naudoti bendrus skaičiavimus: „Komitetas taip pat nusprendė, kad kelionių agentūrų taikomas maržos apmokestinimo principas nedraudžia nustatyti maržos visiems sandoriams pagal tą pačią formulę per konkretų laikotarpį“ (Gairės, priimtose 17-ajame posėdyje, 1984 m. liepos 4 ir 5 d., XV/243/84). Žr. Gaires dėl PVM komiteto posėdžių (iki 2018 m. liepos 2 d.), prieinamas adresu https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en

37 Žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimą (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104 punktai).

38 2018 m. vasario 8 d. sprendimas (C-380/16, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:76, 87–92 punktai).