



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2013 m. liepos 18 d.¹

Byla C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
prieš
Ibero Tours GmbH**

(Bundesfinanzhof (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis — Kelionių agentūrų sandoriai — Nuolaida keleiviams, dėl kurios sumažėja kelionių agentūros komisiniai — Tarpininkavimo paslaugos apmokestinamosios vertės nustatymas“

I – Įžanga

1. Šia prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 20 d., procedūra iš esmės siekiama nustatyti, ar ir prireikus kokiomis sąlygomis Sprendime *Elida Gibbs*² suformuluoti principai dėl gamintojo nuolaidų taikymo prekybos grandinėje yra taikomi ir tuo atveju, kai tarpininkas suteikia kainos nuolaidą vartotojams. Ši procedūra inicijuojama tokiomis aplinkybėmis, kai kelionių agentūra, veikdama kaip tarpininkė tarp kelionių organizatoriaus ir vartotojų, pastariesiems teikė kelionių kainos nuolaidas ir ketino jas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tikslais atskaityti iš apmokestinamosios vertės.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

2. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji PVM direktyva³) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„<...>

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas (C-317/94, Rink. p. I-5339).

3 — 2002–2004 m. Šeštoji PVM direktyva buvo keletą kartų keičiama, tačiau tai neturėjo įtakos su šia byla susijusioms nuostatomis. Šioje išvadoje naudojuosi 2001 m. sausio 1 d. paskelbta šios direktyvos redakcija, kuri galiojo su šia byla susijusio laikotarpio pradžioje.

Apmokestinamąją vertę sudaro:

- a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina“.

3. Vadovaujantis Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalimi:

„Į apmokestinamąją vertę neįeina:

- a) kainos sumažinimas taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;
- b) kainos nuolaidos klientui, suteikiamos tiekimo metu;

<...>“

4. Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio „Įvairios nuostatos“ 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“

5. Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje „Speciali schema kelionių organizatoriams“ numatyta:

„1. Valstybės narės taiko [PVM] kelionių organizatorių veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskaičiuodami mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių sąvoka apima ir turų operatorius.

2. Visi kelionių organizatoriaus sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių organizatorius. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamąją vertę ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus patirtų faktinių sąnaudų už kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

3. Jei kelionių organizatoriaus užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomų sandorių atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio gali būti atleista tik ta kelionių organizatoriaus paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų.

4. Mokestis, imamas kitų apmokestinamųjų asmenų iš kelionių organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali būti atskaitomas ar grąžinamas jokioje valstybėje narėje.“

B – Vokietijos teisė

6. Nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2004 m. gruodžio 15 d. galiojusios Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) redakcijos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą,

- 1) verslininkas, kuris įvykdė šį sandorį, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą, ir
- 2) verslininkas, kuriam buvo įvykdytas šis sandoris, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį atskaitytą mokestį;

tai taikoma *mutatis mutandis* 1 straipsnio 1 dalies 5 punkte ir 13b straipsnyje nurodytais atvejais. Mokesčio atskaitos patikslinimas gali būti netaikomas tiek, kiek trečiasis verslininkas mokesčių inspekcijai sumoka sumažintam atlygiui tenkančią mokesčio sumą; šiuo atveju trečiasis verslininkas privalo mokėti mokestį. <...>“

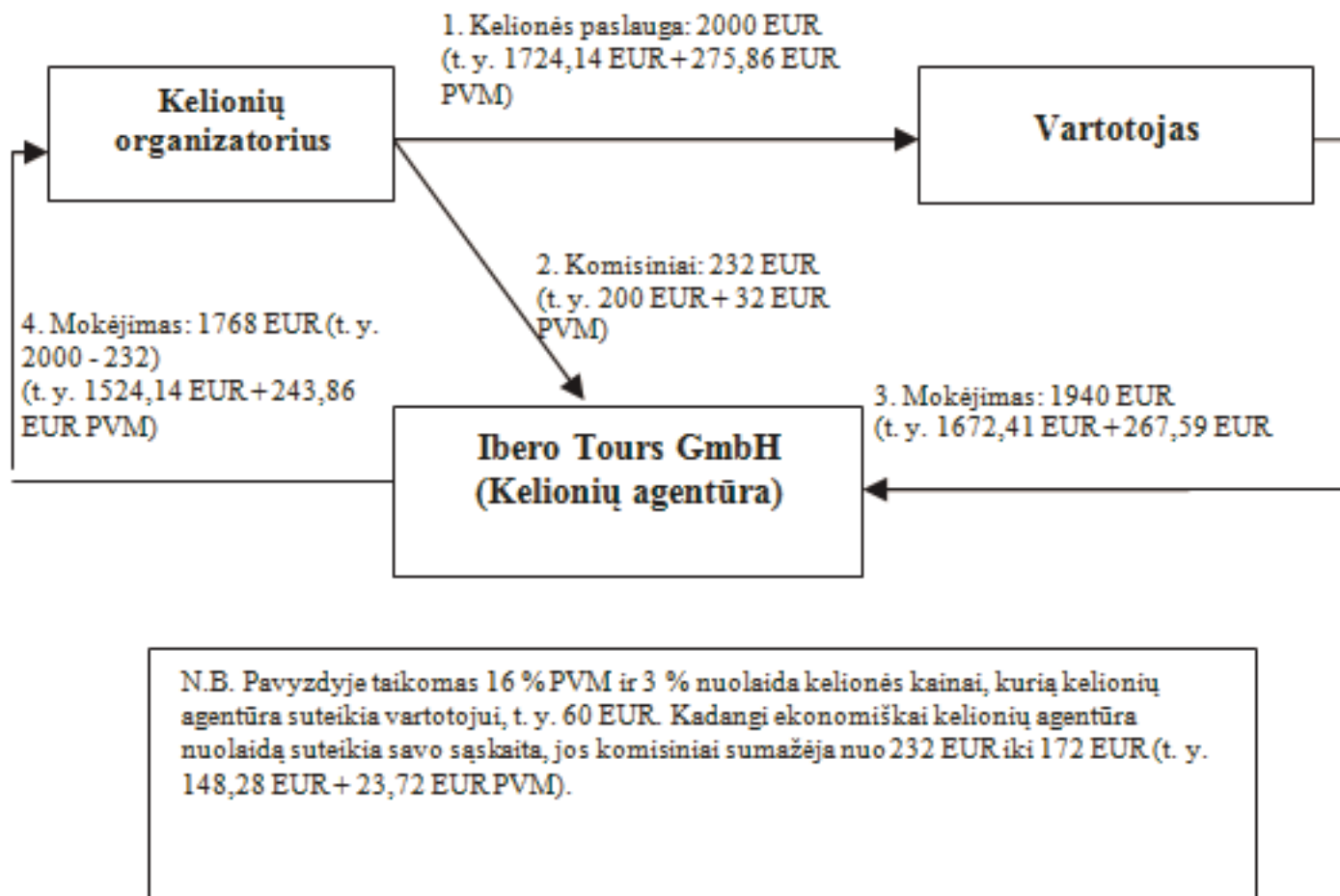
7. Nuo 2004 m. gruodžio 16 d. įsigaliojusios *UStG* redakcijos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, verslininkas, kuris įvykdė šį sandorį, turi patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą. Taip pat verslininkas, kuriam buvo įvykdytas šis sandoris, turi patikslinti už šį sandorį atskaitytą mokestį. Tai netaikoma tiek, kiek dėl apmokestinamosios vertės pakeitimo jam suteikiama ekonominė nauda. Jei šiais atvejais dėl apmokestinamosios vertės pakeitimo ekonominės naudos gauna kitas verslininkas, šis privalo patikslinti savo mokesčio atskaitą. Pirmas–ketvirtas sakiniai *mutatis mutandis* taikomi 1 straipsnio 1 dalies 5 punkte ir 13b straipsnyje nurodytais atvejais. Mokesčio atskaitos patikslinimo gali būti neatliekama, jeigu trečiasis verslininkas mokesčių inspekcijai sumoka sumažintam atlygiui tenkančią mokesčio sumą; šiuo atveju trečiasis verslininkas privalo mokėti mokestį. <...>“

III – Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

8. Ši schema, kurioje vaizduojami prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, t. y. *Bundesfinanzhof* (Vokietija), ir Europos Komisijos naudoto pavyzdžio skaičiai⁴, padės aprašyti ir suprasti šios bylos faktines aplinkybes.

4 — Atsakovė pagrindinėje byloje naudoja kitokius skaičius.



9. *Ibero Tours GmbH* (toliau – *Ibero Tours*), Vokietijos kelionių agentūra, siūlo klientams kelionių organizatorių parengtas kelionių paslaugas. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo ir Komisijos naudotu pavyzdžiu, kelionės bruto kaina yra 2000 EUR, įskaitant 275,86 EUR PVM. Kelionę pardavus, kelionių organizatorius teikia kelionės paslaugą klientui, o kelionių agentūrai sumoka komisinius už tarpininkavimo paslaugą. Pavyzdyje komisinių bruto suma yra 232 EUR, įskaitant 32 EUR PVM.

10. *Ibero Tours*, siekdama pagerinti pardavimo rezultatus, klientams teikia kelionių kainos nuolaidas. Pavyzdyje parodoma, kad ši kelionių agentūra vartotojui siūlo 3 % nuolaidą nuo kelionės bruto kainos, t. y. 60 EUR. Nuolaidą taiko ne kelionių organizatorius, o ta kelionių agentūra.

11. Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio, vartotojas *Ibero Tours* moka sutartą mažesnę kainą, t. y. 1940 EUR. Tada kelionių agentūra kelionių organizatoriui moka sumą, kurią sudaro skirtumas tarp visos kelionės kainos (be nuolaidos, t. y. 2000 EUR) ir komisinių, apskaičiuotų nuo kelionės kainos be nuolaidos (įskaitant PVM, t. y. 232 EUR), kuri taip pat atitinka skirtumą tarp kliento sumokėtos kainos po nuolaidos (t. y. 1940 EUR) ir sumažintos komisinių sumos (t. y. 172 EUR), kuris gaunamas atėmus *Ibero Tours* vartotojui suteiktą nuolaidą (t. y. 60 EUR, įskaitant PVM). Pavyzdyje ši suma yra 1768 EUR (t. y. 2000 EUR – 232 EUR = 1768 EUR arba 1940 EUR – 172 EUR = 1768 EUR).

12. Pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje kelionių agentūroms numatytą specialią schemą kelionių organizatorius privalo į išdą sumokėti PVM mokestį nuo visos kelionės kainos ir negali atsižvelgti į nuolaidą, kurią kelionių agentūra suteikė klientui, nes kelionė vyko Europos Sąjungoje⁵.

13. *Ibero Tours* iš anksto išdui sumokėjo PVM mokestį (pavyzdyje 32 EUR), taikomą visai kelionių organizatoriaus sumokėjimui komisinių sumai, t. y. pavyzdyje 232 EUR, iš šios sumos neatskaitydama 8,28 EUR PVM mokesčio, kuris įeina į galutiniam vartotojui suteiktą nuolaidą, t. y. pavyzdyje į 60 EUR. Ji nusprendė, kad šitaip ji yra apmokestinta nuo sumos, viršijančios visą jos gautą sumą. Ji taip pat manė, kad tai sudarė galimybę mokesčių institucijoms gauti sumą, didesnę už PVM, kuri faktiškai sumokėjo galutinis vartotojas. Pagal pavyzdį atsakovė pagrindinėje byloje mano, kad turi teisę susigrąžinti 8,28 EUR, t. y. PVM, priskaičiuoto nuo komisinių, kuriuos ji gauna neatsižvelgiant į kelionės kainos nuolaidą (32 EUR), ir nuo komisinių, kurie jai liko įskaičiuotus vartotojui suteiktą nuolaidą (23,72 EUR), skirtumą.

14. Atsižvelgdama į tai, *Ibero Tours* paprašė *Finanzamt Düsseldorf-Mitte* (toliau – *Finanzamt*) pakeisti PVM mokestį, nustatytą ginčijamiems finansiniams 2002–2005 metams, motyvuodama tuo, kad pagal *UStG* 17 straipsnį dėl klientams suteiktų kainos nuolaidų buvo sumažintas atlygis už tarpininkavimo paslaugas, kurias ji teikė kelionių organizatoriams.

15. *Finanzamt* pagrindinėje byloje šį prašymą patenkino tik tiek, kiek kelionių organizatorių suteiktos paslaugos buvo apmokestintos pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje nustatytos specialios schemos sąlygas. Tačiau ji atsisakė atlikti pakeitimus *Ibero Tours* naudai, nes pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 3 dalį kelionių organizatorių suteiktos paslaugos nebuvo apmokestintos. Nepatenkinus pateikto skundo, *Ibero Tours* pareiškė ieškinį, jį *Finanzgericht* patenkino. Tada *Finanzamt* pateikė kasacinį skundą dėl šio *Finanzgericht* sprendimo.

16. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1) Ar pagal 1996 m. spalio 24 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) nustatytus principus prekybos grandinėje apmokestinamoji vertė sumažinama ir tuo atveju, kai tarpininkas (šiuo atveju – kelionių agentūra) savo tarpininkaujamos paslaugos (šiuo atveju – kelionių organizatoriaus paslauga klientams) gavėjui (šiuo atveju – klientas) grąžina dalį tarpininkaujamo sandorio kainos?
- 2) Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) nustatytus principus reikia taikyti ir tuo atveju, jei 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 26 straipsnyje nustatyta speciali schema taikoma tik tarpininkaujama kelionių organizatoriaus sandoriui, o ne ir kelionių agentūros suteiktai tarpininkavimo paslaugai?
- 3) Jeigu į antrąjį klausimą taip pat būtų atsakyta teigiamai, ar tarpininkaujamos paslaugos atleidimo nuo mokesčio atveju valstybė narė, tinkamai perkėjusi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, turi teisę atsisakyti sumažinti apmokestinamąją vertę tik tuo atveju, jei įgyvendindama šioje nuostatoje suteiktus įgaliojimus nustatė papildomas sąlygas dėl atsisakymo sumažinti apmokestinamąją vertę?“

⁵ — Žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą *First Choice Holidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289).

IV – Procesas Teisingumo Teisme

17. 2012 m. birželio 20 d. Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą. *Ibero Tours*, Vokietijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas, o jų paaiškinimų žodžiu buvo išklaudyta 2013 m. birželio 5 d. teismo posėdyje.

V – Analizė

A – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

18. Pateikdamas pirmąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar paslaugų teikimo atveju pagal minėtą Sprendimą *Elida Gibbs* kainos nuolaida, kurią tarpininkas suteikė galutiniam klientui, turi būti traktuojama taip pat, kaip ir panaši kainos nuolaida, kurią suteikė prekės gamintojas.

19. Tame sprendime Teisingumo Teismas nagrinėjo kūno priežiūros prekių pardavimo skatinimo akciją, kai gamintojas naudojo dvi pardavimų skatinimo schemas:

- pagal pirmą schemą gamintojas išduodavo nuolaidų kuponą galutiniam vartotojui, pažadėdamas atlyginti nominalią šio kupono vertę didmenininkui arba mažmenininkui, kuris parduos prekę galutiniam vartotojui, jeigu šis didmenininkas arba mažmenininkas sutinka priimti kuponą iš galutinio vartotojo ir už gamintojo prekes sumokėti iš dalies. Šios schemas taikymas neturėjo įtakos grynosioms sumoms, kurias tarpininkas mokėjo ir gavo,
- pagal antrą schemą gamintojas išduodavo galutiniam vartotojui grąžinimo kuponą (paprastai ant prekių uždėtą kuponą, kuris naudojamas ir kaip pirkinio įrodymas) ir jam tiesiogiai grąžindavo sumą, atitinkančią nominalią šio kupono vertę. Pagal šį variantą taip pat nebuvo daroma įtaka grynosioms sumoms, kurias tarpininkas mokėjo ar gavo.

20. Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad šiomis aplinkybėmis apmokestinamoji vertė PVM tikslais yra lygi gamintojo pardavimo kainai, atskaičiavus kupone nurodytą ir mažmenininkui ar vartotojui grąžintą sumą⁶. Teisingumo Teismas sutiko su principu, pagal kurį gamintojas gali sumažinti PVM apmokestinamą vertę, kai pardavęs prekes didmenininkams ir mažmenininkams galutiniam vartotojui kainos nuolaidą suteikia savo sąskaita. Tai, kad gamintojas prekes didmenininkams ir mažmenininkams pardavė be vartotojui vėliau suteiktų nuolaidų, neturi turėti jokios įtakos gamintojo teisei prašyti sumažinti apmokestinamąją vertę.

21. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė abejoja, ar minėtame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstyti principai yra taikytini šioje byloje, nes tarpininkavimo paslaugos nėra tos pačios „prekybos grandinės“, kurioje panašios prekės tiekiamos kelis kartus ir tomis pačiomis mokesčių sąlygomis, dalis.

22. Pirmiausia Vokietijos vyriausybė mano, kad šioje byloje tarpininkaujama paslauga yra kelionės paslauga galutiniam vartotojui, kurios teikėjas yra kelionių organizatorius. Pasak jos, *Ibero Tours* yra tarpininkė, kuri tik užmezga su įmone tokius verslo santykius, už kuriuos gauna komisinius, tačiau nedaro jokios įtakos tarpininkaujama sandoriui.

6 — Žr. minėtą Sprendimą *Elida Gibbs* (34 ir 35 punktai).

23. Tuo remdamosi, Vokietijos vyriausybė ir Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad tarpininkavimo paslaugos galutinis vartotojas yra kelionių organizatorius, o ne tarpininkaujamos paslaugos galutinis vartotojas ir tai nulemia trišalius santykius, kur kelionių organizatorius yra tarpininkaujamo sandorio, šiuo atveju kelionės, teikėjas „vartotojui – keleiviui“, o kelionių agentūra yra kitos tarpininkavimo paslaugos teikėja kelionių organizatoriui.

24. Vokietijos vyriausybės nuomone, kurią ji pateikė teismo posėdyje, nagrinėjamu atveju prekybos grandinės, kuri leistų palyginti šią bylą su byla, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs*, buvimas yra nesuvokiamas. Pasak jos, nagrinėjamu atveju kelionių agentūra teikia kelionių organizatoriui paslaugą, kuri dingsta, kai tik yra suteikiama, nes kelionių organizatoriaus vartotojui suteikta kelionės paslauga visiškai ne ta pati, kaip kelionių agentūros teikiama tarpininkavimo paslauga kelionių organizatoriui. Be to, pasak Vokietijos vyriausybės, byla, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs*, buvo susijusi su prekybos grandine, kuri akivaizdžiai toliau egzistavo ir po to, kai gamintojas prekes patiekė tarpininkui, o šis vartotojui.

25. Nesutinku su šiuo teiginiu. Kaip pažymėjo Komisija, nėra jokio pagrindo netaikyti minėtame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstytų principų ir nesuteikti tarpininkui nuolaidos, kai sąlygos, kuriomis gamintojas arba tarpininkas galėtų pasinaudoti apmokestinamosios vertės sumažinimu, yra, beje, vienodos.

26. Argumentas, kad *Ibero Tours* nedalyvauja vertės kūrimo grandinėje, kurios pabaigoje galutinis vartotojas gauna PVM apmokestinamą paslaugą, neatitinka tikrovės. Net jei, kalbant labai formaliai, kelionių agentūra, kaip antai *Ibero Tours*, teikia tarpininkavimo paslaugą kelionių organizatoriui už komisinius, būtent ji teikia nuolaidą vartotojui ir jai tenka finansinė našta.

27. Priešingai, nei nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, kainos nuolaida, kurią kelionių agentūra suteikia vartotojui, *de facto* ir ekonomiškai tampa komisinių, kuriuos kelionių organizatorius jai moka, sumažinimu. Iš tiesų, komisiniai lieka vienintelės pajamos, kurias kelionių agentūra gauna dalyvaudama teikiant kelionės paslaugą vartotojui, o jos suteikiama nuolaida vartotojui neišvengiamai sumažina jos komisinių sumą. Priešingu atveju nuolaidą savo sąskaita teiktų kelionių organizatorius, kuriam pagal minėtą pavyzdį kelionių agentūra sumokėtų tik 1 708 EUR (1 940 EUR – 232 EUR), ir tai neatitiktų šalių susitarimo. Taigi pagrindinėje byloje kelionių agentūros padėtis yra tokia pati kaip gamintojo minėtame Sprendime *Elida Gibbs*.

28. Kaip Teisingumo Teismas nurodė minėtame sprendime, „tam, kad būtų išsaugotas neutralumo principas, apskaičiuojant PVM apmokestinamąją vertę, reikia atsižvelgti į apmokestinamąjį asmenį, kuris sutarties pagrindu nėra susijęs su galutiniu vartotoju, tačiau, būdamas sandorių grandinės, kurios pabaigoje sudaroma sutartis, pirmasis narys, jam suteikia nuolaidą arba jam tiesiogiai grąžina kuponų vertę atitinkančią sumą tarpininkaujant mažmenininkams. Priešingu atveju mokesčių administratorius apmokestinamojo asmens sąskaita gautų PVM mokesčio sumą, didesnę už tą, kurią faktiškai sumokėjo galutinis vartotojas“⁷.

29. Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo yra „sandorių grandinės pirmasis narys“, tai yra sąsaja su bylos, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs*, faktinėmis aplinkybėmis, kur gamintojas, siūlantis kainos nuolaidą galutiniam vartotojui, yra vertės kūrimo grandinės pradžioje; ir tai nėra išankstinės sąlygos pasinaudoti apmokestinamosios vertės sumažinimu išraiška.

7 — Ten pat, 31 punktas.

30. Iš tiesų, jeigu sutiktume su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo ir Vokietijos vyriausybės pozicija, neatsižvelgtume į tai, kad galutiniam vartotojui suteiktas kainos sumažinimas ekonominiu požiūriu sumažino *Ibero Tours* gautus komisinius, todėl ji privalėtų mokėti PVM, apskaičiuotą nuo didesnės apyvartos, nei faktiškai pasiekė⁸.

31. Remiantis Teisingumo Teismo praktika toks rezultatas būtų nepriimtinas. Iš tiesų, Teisingumo Teismas minėtame Sprendime *Elida Gibbs* nusprendė, kad „kaskart atsižvelgiant į PVM sistemą, jos funkcionavimą ir tarpininkų vaidmenį, mokesčių administratorius galiausiai negalėtų gauti didesnės sumos nei ta, kurią sumokėjo galutinis vartotojas“⁹.

32. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad taip neatsitiktų, skaičiuojant apmokestinimo PVM vertę, reikia atsižvelgti į tarpininko gautos sumos sumažėjimą: „nors gamintojas faktiškai gali būti laikomas trečiuoju asmeniu sandorio tarp mažmenininko, gaunančio kupono vertę atitinkančią sumą, ir galutinio vartotojo atžvilgiu, vis dėlto šiuo gavimu atitinkamai sumažinama suma, kurią gamintojas gavo kaip atlygį už įvykdytą tiekimą, ir šis atlygis, taikant PVM neutralumo principą, yra privalomo sumokėti mokesčio skaičiavimo bazė“¹⁰.

33. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad Sprendime *Elida Gibbs* apibrėžti įmonių, kurios taiko paslaugos kainos nuolaidą galutiniam vartotojui sandorio grandinės pabaigoje, apmokestinamosios vertės sumažinimo principai yra taikomi ir tarpininkui (nagrinėjamu atveju kelionių agentūrai), savo sąskaita suteikiančiam tarpininkaujamo sandorio (nagrinėjamu atveju kelionių organizatoriaus paslaugos), kuriame šis tarpininkas dalyvauja, kainos sumažinimą gavėjui (nagrinėjamu atveju klientui – keleiviui).

B – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

34. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar tarpininkaujamos paslaugoms, kurioms taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalis, nebus taikomas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs* dėl šio straipsnio ypatumų apmokestinamąja verte laikyti „kelionių agentūros maržą“ (toliau – maržos schema), priešingai, nei nustatyta tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, kuriame apmokestinamoji vertė apibrėžta kaip „atlygis, kuris yra <...> gautas iš pirkėjo“ (toliau – atlygio schema) (toliau žr. 1 antraštinę dalį), ar dėl to, kad šios paslaugos prireikus yra bendros (mišrios) paslaugos, į kurią įeis ir kitos dalys, sudedamoji dalis (toliau žr. 2 antraštinę dalį).

1. Tarpininkaujamos paslaugos, kurioms taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio „Speciali schema kelionių organizatoriams“ 2 dalis

35. Byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs*, apmokestinamoji vertė buvo apskaičiuota taikant Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, t. y. pagal atlygio schemą. Tačiau šioje byloje taikomas minėtos direktyvos 26 straipsnis, kuriame numatyta speciali apmokestinimo schema kelionių agentūroms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui kyla klausimas, ar minėtas Sprendimas *Elida Gibbs* yra taikomas ir nagrinėjamu atveju, nes, priešingai nei toje byloje, kurioje apmokestinamoji vertė buvo apskaičiuota pagal atlygio schemą, nagrinėjamu atveju apmokestinamoji vertė turi būti apskaičiuota pagal maržos schemą.

8 — Ten pat, 24 punktas. Taip pat žr. 2002 m. spalio 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-427/98, Rink. p. I-8315, 45 punktas).

9 — Minėto Sprendimo *Elida Gibbs* 24 punktas.

10 — Minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 45 punktas.

36. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kai paslauga patenka į maržos schemos taikymo sritį, pagal Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą nebegalima apskaičiuoti apmokestinamosios vertės, nes ji lygi ne vartotojo mokamam atlygiui, o skirtumui tarp keleivio sumokėtos visos sumos be PVM ir kelionių agentūros faktinių išlaidų už kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, nes šiais sandoriais tiesiogiai pasinaudoja keleivis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė pabrėžia, kad reikia atsižvelgti ir į tai, jog maržos gali ir nebūti, kai sandorio kaina nėra didesnė už kelionės sąnaudas.

37. Kaip nurodo Komisija, Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje ši diferenciacija netinkama. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, „nustatant vieną apmokestinimo vietą ir PVM apmokestinimo vertę imant kelionių agentūros arba kelionių organizatoriaus maržą, t. y. skirtumą tarp „visos sumos, kurią turi mokėti keleivis“ be PVM ir kelionių agentūros ar kelionių organizatoriaus faktinių išlaidų, įskaitant PVM už kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų teikimą, Šeštosios [PVM] direktyvos 26 straipsnio 2 dalimi siekiama išvengti ankstesniame punkte^[11] minėtų sunkumų ir ypač užtikrinti supaprastintą perkant sumokėto mokesčio atskaitą, neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje jis buvo sumokėtas“¹².

38. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat nusprendė:

„26. Siekiant šio tikslo nereikia nukrypti nuo Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte išdėstytos bendrosios taisyklės, kurioje, nustatant apmokestinamąją vertę, nurodoma „atlygio, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš <...> kliento ar trečiosios šalies“ sąvoka.

27. Šis „atlygis“ atitinka tą patį ekonominį duomenį, kaip ir „visa suma, kurią turi sumokėti keleivis“, kuri nurodoma Šeštosios [PVM] direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje. Bendroje schemoje ir specialioje schemoje šis duomuo atitinka paslaugų teikėjui sumokėtą kainą. Nepriklausomai nuo minėta 26 straipsnio 2 dalimi siekiamo tikslo, aptariama sąvoka turi išlaikyti tą pačią teisinę apibrėžtį abiejose schemose“¹³.

39. Be to, reikia pažymėti, kad minėtas Sprendimas *First Choice Holidays* buvo susijęs su tokiais pačiomis faktinėmis aplinkybėmis, kaip ir pagrindinėje byloje. *First Choice Holidays* organizuodavo atostogas už fiksuotą sumą derindama keletą elementų, kuriuos pirkdavo. Pagal sutartis dėl komisinių ji kelionių agentūroms perleisdavo galutinio produkto pardavimą keleiviams. Kaip ir nagrinėjamu atveju kainos nuolaidą keleiviams suteikdavo kelionių agentūros.

40. Šiomis faktinėmis aplinkybėmis generalinis advokatas A. Tizzano pažymėjo, kad „tai, jog pagal skirtingas schemas taikomas skirtingas apmokestinamosios vertės apskaičiavimo metodas, nereiškia, kad kiti elementai, į kuriuos reikia atsižvelgti šiuo tikslu, irgi skiriasi“¹⁴.

41. Taip pat aplinkybė, kad abi apmokestinamosios vertės apskaičiavimo schemas yra skirtingos, nereiškia, kad minėtame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstytų principų reikia netaikyti, kai, kaip yra ir nagrinėjamu atveju, kelionės sandoris patenka į Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio taikymo sritį.

42. Nekeista, kad skaičiuojant pagal maržos schemą arba pagal atlygio schemą gaunamas tas pats rezultatas. Tai pakankamai įrodyta šios išvados 8 punkte išdėstytu pavyzdžiu.

11 — Ankstesniame punkte Teisingumo Teismas kalba apie sunkumus taikant bendrosios teisės taisykles, susijusias su apmokestinimo vieta, apmokestinamąja verte ir su perkant sumokėto mokesčio atskaita dėl teikiamų paslaugų įvairovės bei jų teikimo vietos ir dėl šioms įmonėms kylančių praktinių sunkumų, kurie gali trukdyti vykdyti veiklą (žr. minėto Sprendimo *First Choice Holidays* 24 punktą).

12 — Žr. minėto Sprendimo *First Choice Holidays* 25 punktą.

13 — Ten pat, 26 ir 27 punktai.

14 — Žr. generalinio advokato A. Tizziano išvados byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *First Choice Holidays*, 26 punktą.

43. Jeigu taikoma atlygio schema, kelionių agentūra, teikianti vartotojui 60 EUR kelionės kainos nuolaidą tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip *Ibero Tours*, privalo kelionių organizatoriui sumokėti 1 940 EUR (įskaitant 267,58 EUR PVM). Taigi jai priklausantys komisiniai bruto sumažėja nuo 232 EUR iki 172 EUR (su PVM), nes 60 EUR nuolaida yra teikiama jos sąskaita, o kelionių organizatorius tos nuolaidos nepadengia.

44. Šitaip agentūros apmokestinamoji vertė sumažėja nuo 200 EUR iki 148,28 EUR, o PVM nuo 32 EUR iki 23,72 EUR. Šiuo atveju skirtumas tarp PVM sumos su nuolaida arba be jos yra 8,28 EUR, t. y. $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45. Ši suma atitinka būtent skirtumą tarp PVM, taikomo kelionės kainai, kurią vartotojas turėtų sumokėti be kelionių agentūros suteiktos nuolaidos, ir PVM, kurį jis turi sumokėti pritaikius nuolaidą, t. y. $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46. Taikant maržos schemą rezultatas yra tas pats. Tarkime, kad tuo pačiu atveju kelionių organizatorius nusipirko paslaugas, kurias vartotojui teikia už 1 000 EUR kainą. 1 000 EUR skirtumas tarp kelionės paslaugų pardavimo kainos vartotojui ir kainos, už kurią kelionių organizatorius jas perka, sudarytas iš 862,07 EUR maržos ir 16 % PVM nuo šios sumos, t. y. 137,93 EUR.

47. Jei kelionių agentūra suteikia vartotojui 60 EUR bruto nuolaidą, pastarasis turi jai sumokėti 1 940 EUR sumą, į kurią įeina 1 000 EUR „faktinių išlaidų“, 810,35 EUR „marža“ ir 129,63 EUR PVM.

48. Net ir taikant šią schemą skirtumas tarp abiejų PVM sumų (su nuolaida ir be jos) taip pat yra lygus 8,28 EUR sumai, t. y. $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Būtent šios sumos kelionių agentūra galėtų reikalauti iš mokesčių administratoriaus tais atvejais, kai sumoka PVM nuo apyvartos, kurią sudaro komisinių suma, neatsižvelgiant į vartotojui suteiktą nuolaidą.

49. Kaip aiškina Komisija, abiem atvejais vienodą sumą galima paaiškinti tuo, kad į kelionių agentūros suteiktą 60 EUR nuolaidą neišvengiamai įeina 8,28 EUR PVM. Taigi iš šio pavyzdžio aiškiai matyti, kad maržos schema neturi įtakos minėtame Sprendime *Elida Gibbs* suformuluoto metodo aritmetiniams pagrindams.

50. Teismo posėdyje Vokietijos vyriausybė nei ginčijo Komisijos naudotą pavyzdžio metodiką, nei pagrindė Vokietijos izdo teisę pasilikti 8,28 EUR PVM permoką. Tačiau, kaip rašytinėse pastabose nurodė *Ibero Tours* ir Komisija, iš kelionių agentūros apmokestinamosios vertės PVM tikslais atėmus kelionės kainos nuolaidą yra garantuojama, kad mokesčių administratorius gaus PVM sumą, atitinkančią vartotojo faktiškai sumokėtą sumą.

51. Iš tiesų, tuo atveju, jei pirmiau pateiktam pavyzdžiui taikoma atlygio schema, mokesčių administratorius iš kelionių organizatoriaus gautų 243,86 EUR, t. y. skirtumą tarp PVM (275,86 EUR), sumokėto nuo kelionės kainos, ir sumokėto pirkimo PVM, kuris atitinka sumokėtus komisinius (32 EUR), o iš kelionių agentūros 23,72 EUR PVM, sumokėto nuo sumažintų komisinių, t. y. iš viso 267,58 EUR. Šitaip mokesčių administratoriaus gautas PVM tiksliai atitiktų PVM sumą, kurią nuo sumokėtos 1 940 EUR sumos turi padengti galutinis vartotojas.

52. Taip pat, jei pirmiau pateiktam pavyzdžiui taikoma maržos schema, mokesčių administratorius gautų tą pačią PVM sumą, t. y. 267,58 EUR: 137,93 EUR PVM sumą, kurią kelionių organizatorius sumokėjo pirkdamas paslaugas, kurias perparduoda galutiniam vartotojui, 105,93 EUR, kuriuos turi sumokėti pats kelionių organizatorius ir kurie atitinka skirtumą tarp PVM sumos (137,93 EUR), sumokėtos nuo jo maržos, ir PVM sumos, kurią jis sumokėjo kelionių agentūrai kaip komisinius prieš nuolaidą (32 EUR), ir 23,72 EUR PVM, kuriuos kelionių agentūra turi sumokėti nuo komisinių, gautų iš kelionių organizatoriaus po nuolaidos.

53. Taigi minėtame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstyti principai nėra pažeisti dėl paprasčiausios aplinkybės, kad Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje nurodytu atveju apmokestinamąją vertę sudaro ne atlygis, o marža. Taip yra dėl to, kad, kaip Teisingumo Teismas išaiškino, „nereikia patikslinti tarpinių sandorių apmokestinamosios vertės. <...> nes kalbant apie šiuos sandorius neutralumo principo taikymas užtikrinamas įgyvendinant Šeštosios [PVM] direktyvos XI antraštinėje dalyje nustatytą atskaitos schemą, pagal kurią prekybos grandinės tarpiniams nariams, kaip antai didmenininkams ir mažmenininkams, leidžiama iš savo apmokestinamosios sumos atskaičiuoti PVM sumas, kurias kiekvienas subjektas sumokėjo savo tiekėjui už atitinkamą sandorį, ir sugrąžinti mokesčių administratoriui PVM dalį, kuri atitinka kainos, kurią sumokėjo kiekvienas subjektas savo tiekėjui, ir kainos, už kurią jis patiekė prekes pirkėjui, skirtumą“¹⁵.

54. Minėto Sprendimo *Elida Gibbs* principų taikymas yra ne tik suderinamas su Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalies taikymu, bet ir reikalingas siekiant išvengti, kad pagrindas, kuriuo remiantis apskaičiuojamas gamintojo, kaip apmokestinamojo asmens, mokamas PVM nebūtų didesnis už jo visą gautą sumą¹⁶. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, esant tokiai tikimybei nebūtų laikomasi neutralumo principo¹⁷.

55. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat numato ir nulinės maržos tikimybę. Mano nuomone, net jei tai nekeistų argumentų, aš, kaip ir Komisija, atkreipiu dėmesį į tai, kad sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nenurodyti jokie bylos medžiagos elementai, leidžiantys manyti, kad taip galėtų būti tarpininkaujama kelionės paslaugų, kurias teikiant dalyvavo *Ibero Tours*, atveju. Taigi Teisingumo Teismui siūlau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo antrojo klausimo šiuo požiūriu nenagrinėti.

2. Mišrių paslaugų atvejis

56. Pirmą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas numato galimybę apmokestinti PVM visą konkrečią kelionės paslaugą, tačiau ją sudarantiems atskiriems elementams taikyti skirtingas apmokestinimo vertes. Paties kelionių organizatoriaus teikiami elementai būtų apmokestinami pagal bendrą schemą, o elementai, nupirkti iš kitų apmokestinamųjų asmenų, būtų apmokestinami pagal maržos schemą.

57. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagal minėtą Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* reikalaujama, kad nurodytame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstyti principai yra netaikytini, kai prekybos grandinės paskutinei paslaugai PVM netaikomas pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 3 dalį.

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šie abu atvejai kelia problemų, nes tarpininkas be kelionių organizatoriaus pagalbos negalėtų žinoti tikslios kelionės paslaugos sudėties.

59. Pirmiausia, dėl kelionių organizatoriaus mišrių paslaugų, apmokestinamų PVM, atvejo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad teisės atskaityti PVM už tarpininkų paslaugas suteikimas kelionių organizatoriams galėtų tapti pagrindu grąžinti fiktyvų PVM.

60. Pasak jų, tarpininko siūlomos kelionės paslaugos atveju į apmokestinamosios vertės sumažinimą galima atsivėlgti tiek, kiek tai susiję su kelionės kainos dalimi, kuri atitinka kelionių organizatoriaus maržą, o tai paprastai taikoma tik labai mažai kelionės kainos daliai.

15 — Minėto Sprendimo *Elida Gibbs* 33 punktas.

16 — Žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimą *Goldsmiths* (C-330/95, Rink. p. I-3801, 15 punktas).

17 — Žr. minėto Sprendimo *Elida Gibbs* 28 punktą.

61. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ir Vokietijos vyriausybei kyla klausimas, kaip tarpininkas gali nustatyti šią PVM dalį. Jie tvirtina, kad tarpininkai iš tiesų negali to nustatyti, kol nežino kelionių organizatoriaus taikomo skaičiavimo metodo. Nesant tokių techninių galimybių, minėto Sprendimo *Elida Gibbs* principai neturėtų būti taikomi.

62. Manau, kad ši išvada neteisinga. Iš tiesų, reikia priminti, kad, kaip *Ibero Tours* ir Komisija savo pavyzdžiais įrodė, atlygiu grindžiama bendra schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, ir marža grindžiama schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalį, iš esmės yra vienodos atsižvelgiant į minėtame Sprendime *Elida Gibbs* apibrėžtus principus.

63. Kai vieną kelionės paslaugą sudarantiems elementams taikomos šios dvi schemas, ši aplinkybė neįpareigoja tarpininko, kuris suteikia kainos nuolaidą, atlikti atskirų skaičiavimų. Todėl, kaip nurodo Komisija, nekyla klausimo, kad jis šitaip apskaičiuoti gali tik padedamas kelionių organizatoriaus.

64. Kelionių paslaugas, kurių tam tikroms sudedamosioms dalims taikoma maržos schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalį, o kitoms pagal to paties straipsnio 3 dalį mokestis netaikomas, reikia išskaidyti. Iš tiesų, nors minėtas Sprendimas *Elida Gibbs* taikomas tik toms tarpininko kainos nuolaidoms, kurioms taikoma minėto straipsnio 2 dalis, vis dėlto tai nepateisina šio sprendimo netaikymo minėtoms sudedamosioms dalims, nes būtinas paslaugų išskaidymas, atsižvelgiant į tai, ar joms taikomas PVM, ar nuo jo atleidžiama, galėtų kelti sunkumų.

65. Žinoma, kad kai tam tikroms tarpininkaujamų kelionės paslaugų dalims, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti taikoma minėtos direktyvos 26 straipsnio 3 dalis, tarpininkas turi įrodyti, koku mastu turi būti taikoma maržos schema (arba bendra schema), o ne ši nuostata. Tačiau nepateisinama sudaryti tokias sąlygas, jog įrodymus pateikti taptų neįmanoma *a priori* netaikant PVM apmokestinamos vertės sumažinimo.

66. Dėl sunkumų, kurių gali atsirasti pateikiant PVM atskaityti reikalingus įrodymus, gali būti, kad kelionių organizatoriai nebus linkę teikti tarpininkams savo įmonėje apskaičiuotos kiekvieno kelionės elemento kainos, tačiau, kaip nurodo Komisija ir, priešingai, nei tvirtina Vokietijos vyriausybė, nematau jokios priežasties, kodėl šios įmonės atsisakytų pateikti savo duomenis, apskaičiuotus pagal metinę vertę, kad tarpininkai galėtų tiksliai išskaidyti savo sandorius už ataskaitinius metus.

67. Bet kuriuo atveju, kaip *Ibero Tours* pažymėjo per teismo posėdį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, Vokietijos vyriausybės ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodyti teoriniai sunkumai nėra pagrindas nukrypti nuo minėtame Sprendime *Elida Gibbs* išdėstytų principų.

68. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tais atvejais, kai tarpininkaujamas kelionių organizatoriaus sandoris apima tarpininkavimo veiklą, aplinkybė, kad tarpininkaujamas sandoriui taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje numatyta maržos schema, remiantis minėtu Sprendimu *Elida Gibbs*, neturi įtakos tarpininko teisei prašyti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę už vartotojams suteikiamas kainos nuolaidas.

C – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

69. Pateikdamas trečiąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar tarpininkaujamos paslaugos atleidimo nuo mokesčio atveju valstybė narė, tinkamai į nacionalinę teisę perkėlus Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, turi teisę atsisakyti sumažinti apmokestinamąją vertę tik tuo atveju, jei įgyvendinama šioje nuostatoje suteiktus įgaliojimus nustatė papildomas sąlygas dėl atsisakymo sumažinti apmokestinamąją vertę.

70. Todėl reikia išsiaiškinti, ar valstybė narė gali atsisakyti sumažinti apmokestinamąją vertę remdamasi tik minėtame Sprendime *Komisija prieš Vokietiją* esančiu išaiškinimu ir neprivalo nustatyti papildomų sąlygų. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „nepriimdama nuostatų, sudarančių galimybę nuolaidų kuponų apmokėjimo atveju pataisyti tą apmokėjimą atlikusio apmokestinamojo asmens apmokestinamąją vertę, Vokietijos Federacinė Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnį“¹⁸, pirmiausia kaip nurodoma minėtame Sprendime *Elida Gibbs*.

71. Šioje byloje Vokietijos vyriausybė ir Jungtinės Karalystės vyriausybė rėmėsi prielaida, kad mažmenininko tiekimas galutiniam vartotojui yra neapmokestinamasis sandoris, o tokiu atveju nuolaidos kupono įtraukimas į mažmenininko apmokestinamąją vertę gali padidinti į nominalią kupono vertę įeinančio PVM dydžio atskaitą izdo nenaudai¹⁹.

72. Teisingumo Teismas atsakė, kad „tais atvejais, kai dėl atleidimo nuo mokesčio nuolaidos kupone nurodyta vertė neapmokestinama valstybėje narėje, iš kurios prekė išsiųsta, į jokią kainą, įrašytą sąskaitoje šioje arba vėlesnėje prekybos grandinės stadijoje, PVM neįeina ir tai reiškia, kad į šios kainos nuolaidą arba jos grąžinamą dalį negali įeiti PVM dalis, kuria būtų galima sumažinti gamintojo mokamą mokesť“²⁰.

73. Teisingumo Teismas pridūrė, kad „kai kalbama apie eksportą arba prekių tiekimą Bendrijoje, kurie nuo mokesčių atleidžiami, mokesčių institucijos, pasinaudodamos Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi joms suteikta galimybe, gali neleisti gamintojui atskaityti pardavimo mokesčio, nes tai būtų fiktyvi PVM suma“²¹.

74. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pastaroji minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* pastraipa gali būti aiškinama dvejopai.

75. Pirma, valstybės narės, teisingai perkėlusios minėtą Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, galėtų automatiškai remtis šiuo sprendimu ir neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės dėl prekybos grandinėje suteiktų nuolaidų, kai paskutinė paslauga galutiniam vartotojui yra neapmokestinama.

76. Antra, minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 65 punkte nustatytas nurodymas, t. y. „pasinaudodamos Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi joms suteikta galimybe“, galėtų būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, norėdama neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės, kai prekybos grandinės paskutinė paslauga yra neapmokestinama, privalėtų priimti specialų teisės aktą, kuris padėtų pasiekti šį tikslą.

77. Pasak *Ibero Tours*, kadangi Vokietijos Federacinė Respublika nenustatė konkrečių sąlygų, kuriomis būtų galima pateisinti atsisakymą leisti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę remiantis Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi jai suteiktais įgaliojimais, ji negali pagrįstai neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės.

78. Vokietijos vyriausybė savo ruožtu mano, kad į trečiąją prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, jog valstybė narė, remdamasi tik minėtu Sprendimu *Komisija prieš Vokietiją*, taigi, nesukurdama konkrečių nacionalinės teisės nuostatų, gali neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės, kai tarpininkaujama paslauga yra neapmokestinama.

18 — Žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 79 punktą.

19 — Ten pat, 62 punktas.

20 — Ten pat, 64 punktas.

21 — Ten pat, 65 punktas.

79. Pasak šios vyriausybės, Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje minimos „valstybių narių nustatytos sąlygos“, kuriomis remiantis apmokestinamoji vertė sumažinama, siejasi ne su apmokestinamosios vertės materialiu turiniu, o tik su formos reikalavimais, kuriuos reikia įvykdyti, kad po sandorio būtų pagrįstas apmokestinamosios vertės sumažinimas. Vokietijos vyriausybė mano, kad tai, jog tarpininkaujama paslauga yra PVM neapmokestinamas sandoris, yra esminė sąlyga neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės ir kad šiomis aplinkybėmis nacionalinės teisės aktuose neprivaloma nustatyti konkrečių sąlygų, kad būtų galima neleisti sumažinti, kai galutinis sandoris yra neapmokestinamas.

80. Kaip Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, „Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies a punkte nustatyti atvejai, kada valstybės narės *privalo* imtis apmokestinamosios vertės sumažinimo atitinkamu dydžiu ir sąlygomis, kuriuos jos pačios nustato. Šitaip šia nuostata valstybės narės *įpareigojamos* sumažinti apmokestinamąją vertę, taip pat ir apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti PVM sumą kaskart, kai, sudarius sandorį, apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio“²².

81. Taigi iš šios pastraipos aiškiai matyti, kad valstybės narės privalo, išskyrus atvejus, kai taikoma to straipsnio antroje pastraipoje nustatyta išimtis (o nagrinėjamu atveju taip nėra), taikyti apmokestinamosios vertės sumažinimą, kai įvykdytos tame straipsnyje nustatytos sąlygos. Taigi Vokietijos vyriausybė teisingai tvirtina, kad „sąlygos, kurias [valstybės narės] nustato“, gali būti susijusios tik su sumažinimo tvarka, o ne su teisės į sumažinimą buvimu“²³.

82. Būtent šitaip reikia aiškinti minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 65 punktą. Iš tiesų, kaip teigia Komisija, Teisingumo Teismas, to sprendimo 64 punkte nurodydamas, jog „tais atvejais, kai dėl atleidimo nuo PVM atveju nuolaidos kupone nurodyta vertė nėra apmokestinama valstybėje narėje, iš kurios prekė išsiūsta, į jokią kainą, įrašytą sąskaitoje šioje arba vėlesnėje prekybos grandinės stadijoje, PVM neįeina ir tai reiškia, kad į šios kainos nuolaidą arba jos grąžinamą dalį negali įeiti PVM dalis, kuria būtų galima sumažinti gamintojo mokamą mokestį“, numatė privalomas teises pasekmes, o ne valstybėms narėms suteiktą paprastą galimybę.

83. Nors to sprendimo 65 punkte Teisingumo Teismas taip pat primena apie Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi valstybėms narėms suteikiamas tam tikras „galimybes“, jomis tik siekiama leisti valstybėms narėms užtikrinti teisingą mokestinį vertinimą, kurio siekiama minėta direktyva, nes esminės, neprivalomos ir tiksliai apibrėžtos taisyklės išimties yra aptariamoms atskirai to straipsnio antroje pastraipoje.

84. Šią išvadą patvirtina Sprendimas *Becker*²⁴, kuriame Teisingumo Teismas dėl Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“, kurio B skirsnis vadinasi „Kiti atleidimo atvejai“, nusprendė, kad sakinyje „taikydamos sąlygas, kurias [valstybės narės] nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą“ ir, konkrečiai, žodis „sąlygos“ „niekaip nesusijęs su numatyto neapmokestinimo turinio apibrėžimu“²⁵ ir kad „valstybė narė negali mokesčių mokėtojui, kuris gali nustatyti, kad jo mokestinei situacijai realiai taikoma viena iš [Šeštojoje PVM] direktyvoje išdėstytų atleidimo nuo mokesčių kategorijų, priekaištauti, kad nesiėmė priemonių, skirtų būtent to paties atleidimo nuo mokesčių taikymui palengvinti“²⁶.

22 — Minėto Sprendimo *Goldsmiths* 16 punktas. Išskirta mano.

23 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (84 ir 85 punktai).

24 — 1982 m. sausio 19 d. sprendimas (8/81, Rink. p. 53).

25 — Ten pat, 32 punktas.

26 — Ten pat, 33 punktas.

85. Pagal analogiją taikant argumentus šioje byloje dar labiau aiškėja, kad formuluotė „sąlygos, kurias nustatė valstybės narės“ valstybėms narėms nesuteikia galimybės nustatyti kriterijų, kurie mokesčių mokėtoji suteiktų arba atimtų teisę į apmokestinamosios vertės sumažinimą „atsisakymo, grąžinimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau įvykus“²⁷ arba jo veiklą padarytų neįmanomą.

86. Taigi teisingas minėtos direktyvos perkėlimas reiškia, kad tarpininko PVM apmokestinamoji vertė negali būti sumažinama tuo atveju, kai tarpininkaujamas sandoris yra neapmokestinamasis sandoris, nes pagal Šeštosios PVM direktyvos sistemą šiuo atveju sumažinimas netaikomas ir nereikalaujama, kad valstybė narė šiam tikslui būtų nustačiusi specialias sąlygas.

87. Taigi į trečiąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tarpininkaujamo sandorio neapmokestinimo atveju pagal Šeštosios PVM direktyvos sistemą valstybė narė gali neleisti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, specialiu teisės aktu iš anksto nenustačiusi tam skirtų papildomų sąlygų.

VI – Išvada

88. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 1996 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) apibrėžti įmonių, kurios taiko paslaugos kainos sumažinimą galutiniam vartotojui sandorio grandinės pabaigoje, apmokestinamosios vertės sumažinimo principai yra taikomi ir tarpininkui (nagrinėjamu atveju kelionių agentūrai), savo sąskaita suteikiančiam tarpininkaujamo sandorio (nagrinėjamu atveju kelionių organizatoriaus paslaugos), kuriame šis tarpininkas dalyvauja, kainos sumažinimą gavėjui (nagrinėjamu atveju klientui keleiviui).
2. Tais atvejais, kai tarpininkaujamas kelionių organizatoriaus sandoris apima tarpininkavimo veiklą, pagal 1996 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) vien aplinkybė, kad tarpininkaujama sandoriui taikoma 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 26 straipsnio 2 dalyje numatyta maržos schema, nepažeidžia tarpininko teisės prašyti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl to, kad vartotojams buvo suteiktos kainos nuolaidos.
3. Tarpininkaujamo sandorio neapmokestinimo atveju pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB sistemą valstybė narė gali neleisti sumažinti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamos vertės, specialiu teisės aktu iš anksto nenustačiusi tam skirtų papildomų sąlygų.

27 — Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis.