



Teismo praktikos rinkinys

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 – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Avansiniai mokėjimai – Apmokestinimo momentas – Speciali kelionių agentūroms taikoma schema – Maržos nustatymas – Faktinės kelionių agentūros išlaidos“

I. Įvadas

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

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

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

4. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) iš esmės klausia, ar avansinių mokėjimų apmokestinimo *bendrieji* principai taikomi paslaugoms, kurioms taikoma *speciali* maržos apmokestinimo schema kelionių agentūroms. Jei taip, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, nuo kokios sumos turėtų būti apskaičiuojamas PVM atsižvelgiant į tai, kad galutinė marža gali būti nustatoma tik po to, kai yra atlikti avansiniai mokėjimai.

¹ Originalo kalba: anglų.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112/EB² (toliau – PVM direktyva) 63 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“.

6. Tos pačios direktyvos 65 straipsnyje numatyta, kad „kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio“.

7. Be to, nukrypstant nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, PVM direktyvos 66 straipsnyje valstybėms narėms leista numatyti, kad prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš trijų skirtingų momentų.

8. PVM direktyvos 306–310 straipsniuose numatytos nuostatos dėl specialios kelionių agentūroms skirtos schemos. 306–308 straipsniuose numatyta:

„306 straipsnis

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

Ši speciali schema netaikoma kelionių agentūroms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskaičiuoti apmokestinamąją vertę.

2. Taikant šį skyrių kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.

307 straipsnis

Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytais sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių agentūra.

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

308 straipsnis

Kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtų faktinių išlaidų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

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

B. Nacionalinės teisės nuostatos

9. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, *Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, su pakeitimais, toliau – PVM įstatymas) numatyta:

„19a straipsnio 8 dalis

Jeigu prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas buvo gautas visas atlygis ar jo dalis, visų pirma jei tai yra išankstinis mokėjimas, avansas, rankpinigiai, užstatas, įmoka už statybas ar būstą prieš nustatant bendrosios nuosavybės teisę į gyvenamąjį būstą arba kitos paskirties patalpą, mokesstinė prievolė atsiranda, kai gaunamas šis mokėjimas, gautos sumos atžvilgiu, taikant 5 straipsnio 4 dalį.

<...>

119 straipsnis

1. Apmokestinamoji vertė teikiant turizmo paslaugas yra marža, atėmus mokėtino mokesčio sumą, nepažeidžiant 5 dalies nuostatų.

2. 1 dalyje nurodyta marža – tai paslaugų gavėjo mokėtinios sumos ir faktinių išlaidų, kurių apmokestinamasis asmuo patyrė dėl prekių ir paslaugų pirkimo tiesioginei turistui naudai iš kitų apmokestinamųjų asmenų, skirtumas; tiesioginei turistui naudai perkamos paslaugos – tai paslaugos, kurios yra teikiamos turizmo paslaugos dalis, visų pirma transportas, apgyvendinimas, maitinimas, draudimas.“

10. Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Lenkija pasinaudojo PVM direktyvos 66 straipsniu ir pritaikė specialią nuostatą dėl avansinių mokėjimų už turizmo paslaugas³. Tai patvirtino Lenkijos vyriausybė per posėdį, kad nuo 2014 m. sausio 1 d. aktas, kuriame buvo numatyta ši nuostata, buvo panaikintas, ir jo, atrodo, nepakeitė jokios kitos specialios nuostatos dėl kelionių paslaugų⁴.

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai

11. *Skarpa* yra kelionių agentūra. Jos paslaugos patenka į specialią kelionių agentūroms skirtą schemą (toliau – speciali kelionių agentūroms skirta schema), numatytą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose ir PVM įstatymo 119 straipsnyje. Esant neaiškumui, kada atsiranda prievolė mokėti PVM už kelionių agentūrų gautus avansinius mokėjimus, *Skarpa* paprašė finansų ministro individualaus šio klausimo išaiškinimo.

12. *Skarpa* manė, kad prievolė mokėti PVM už jos suteiktas paslaugas turėtų atsirasti tik tada, kai ji pati gali nustatyti galutinę maržą. Kita vertus, finansų ministras laikėsi nuomonės, kad prievolė mokėti PVM atsiranda, kai įvykdomas avansinis mokėjimas, su sąlyga, kad šis mokėjimas atliekamas už specifinę, aiškiai apibrėžtą paslaugą. Norėdama nustatyti maržą / apmokestinamąją vertę tuo metu, *Skarpa* turėtų atsižvelgti į numatomas išlaidas ir vėliau, jei reikia, padaryti atitinkamas korekcijas.

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).

13. *Skarpa* ginčijo finansų ministro individualų išaiškinimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krokuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Nusprendęs, kad šis išaiškinimas neteisingas, ir jį panaikindamas šis teismas konstatavo, kad prievolė mokėti PVM atsiranda tik tada, kai yra žinoma galutinė marža: bet koks kitas sprendimas lemtų, kad neleistina būtų keičiami teisės aktuose nustatyti principai, pagal kuriuos nustatoma apmokestinamoji vertė, nes nebūtų galima atsižvelgti į „faktinę maržą“, o būtų remiamasi apytiksliais skaičiavimais – jais reikėtų naudotis tik konkrečiai apibrėžtais atvejais. Mokesčių deklaracijų koregavimas turėtų būti išimtis, o ne taisyklė.

14. Finansų ministras apskundė tokį sprendimą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šis teismas abejoja, ar speciali taisyklė dėl apmokestinamosios vertės už kelionių agentūrų paslaugas turi įtakos nustatant, kada atsiranda prievolė mokėti PVM už šias paslaugas. Nors vartotojas perka konkrečią, apibrėžtą paslaugą, išlaidos, kurių patirs kelionių agentūra, bus žinomos tik vėliau. Dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad bendra taisyklė pagal PVM direktyvos 65 straipsnį netaikoma. Vis dėlto šis teismas taip pat pripažįsta, kad toks sprendimo būdas nėra numatytas PVM direktyvoje ir galėtų būti numanomas tik iš jos bendros sistemos.

15. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai gaunamas avansinis mokėjimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai klausia, ar PVM turėtų būti apskaičiuojamas nuo gautos sumos (jei taikoma bendroji taisyklė, numatyta PVM direktyvos 65 straipsnyje), ar nustatant apmokestinamąją vertę reikia taikyti konkretų metodą pagal PVM direktyvos 308 straipsnį. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad apmokestinamoji vertė turėtų būti marža (o ne gauto avansinio mokėjimo suma) ir kad marža turėtų būti apskaičiuojama atsižvelgiant į išlaidas, patirtas iki avansinio apmokėjimo gavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo neįtikina finansų ministro pozicija dėl atsižvelgimo į numatomas išlaidas. Tokia pozicija, nors pateisinama ir padiktuota praktinių sumetimų, nepagrįsta PVM direktyvos 65 ir 308 straipsnių formuluote. Kita vertus, kelionių agentūrą apmokestinant nuo gautos sumos būtų apmokestinama gerokai didesnė suma, nei galutinai nustatyta apmokestinamoji vertė.

16. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 2006/112] nuostatas reikia aiškinti taip, kad mokestinė prievolė dėl turizmo paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens gautų avansų, apmokestinamų pagal [Direktyvos 2006/112] 306–310 straipsniuose kelionių agentūroms taikomą specialią schemą, atsiranda [Direktyvos 2006/112] 65 straipsnyje nustatytu momentu?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar [Direktyvos 2006/112] 65 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinimo tikslais turizmo paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens gautas avansas, apmokestinamas pagal [Direktyvos 2006/112] 306–310 straipsniuose kelionių agentūroms taikomą specialią schemą, mažinamas atimant išlaidas, apie kurias kalbama [Direktyvos 2006/112] 308 straipsnyje ir kurių apmokestinamasis asmuo faktiškai patiria iki avanso gavimo momento?“

17. Rašytines pastabas pateikė *Skarpa*, Lenkijos vyriausybė ir Europos Komisija. *Skarpa*, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (nacionalinės mokesčių administracijos vadovas, Lenkija), Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės, taip pat Europos Komisija pateikė žodines pastabas 2018 m. birželio 7 d. vykusiam posėdyje.

IV. Vertinimas

18. Pateiksiu šios išvados struktūrą. Atsakydamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pirmąjį klausimą A dalyje pasiūlysiu, kad speciali taisyklė, numatyta PVM direktyvos 308 straipsnyje, susijusi su apmokestinamąja *verte*, neužkerta galimybės kartu taikyti bendrosios taisyklės, numatytos PVM direktyvos 65 straipsnyje, susijusios su *momentu*, kai mokestis tampa mokėtinas, jeigu atliekamas avansinis mokėjimas. Atsakydamas į antrąjį klausimą B dalyje pasiūlysiu, kad PVM turi būti apskaičiuotas nuo maržos – skirtumo tarp gautos avansinio mokėjimo sumos ir atitinkamos bendrų numatytų išlaidų dalies už tam tikrą sandorį.

A. Pirmasis klausimas: bendrosios taisyklės, numatytos PVM direktyvos 65 straipsnyje, taikymas kelionių agentūrų 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 agentūrų paslaugas.

20. *Skarpa* per posėdį paaiškino, kad paprastai jos klientai iš pradžių sumoka 30 % užsakytų paslaugų kainos, o likusi kainos dalis mokama iki išvykimo. Išlaidų patiriama maždaug vieną mėnesį prieš teikiant paslaugą, tačiau tiksliai šių išlaidų suma žinoma tik vėliau. *Skarpa* teigimu, taip yra iš esmės dėl to, kad: (I) kaina yra pagrįsta tikėtinu 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 agentūroms 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 specialių taisyklių. Išlaidų patiriama skirtingu metu, prieš teikiant atitinkamą paslaugą, ją teikiant ar net paskui. Jų nuomone, atidedant prievolę mokėti PVM taip, kaip siūlo *Skarpa*, būtų viršytas tikslas, kurio siekiama pagal specialią kelionių agentūroms 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, įtvirtintą 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 apmokestinamąją vertę. Taigi šios dvi nuostatos yra nesusuderinamos 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 teikimą⁵. Kai atliekamas avansinis mokėjimas, prievolė mokėti PVM atsiranda, kaip numatyta 65 straipsnyje, „gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio“.

26. Iš 65 straipsnio genezės matyti, jog buvo manoma, kad siekiant PVM suderinimo būtina apibrėžti apmokestinimo momentą ES lygmeniu⁶. Taisyklės dėl avansinių mokėjimų apmokestinimo logika buvo apibūdinta taip: „kai avansas yra sumokėtas prieš apmokestinimą sukeliantį įvykį, dėl šio avanso gavimo mokestis tampa mokėtinas, nes sutarties šalys taip išreiškia savo siekį, kad visos apmokestinimą sukeliančio įvykio finansinės pasekmės kiltų iš anksto“⁷.

27. PVM direktyvos 65 straipsnis yra jos VI antraštinės dalies „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“ sudedamoji dalis. Tačiau VII antraštinė dalis susijusi su apmokestinamąja suma. Taigi, 65 straipsnio sistema ir kontekstas taip pat aiškiai patvirtina, kad šioje nuostatoje daugiausia dėmesio skiriama PVM surinkimo *laiko* aspektui, ir tik papildomai ir (logiškai) glaustai tam, kas yra apmokestinamoji vertė (apmokėta suma konkrečiu momentu).

2. Specialioji taisyklė dėl to, kokia yra apmokestinamoji vertė kelionių agentūrų paslaugoms

28. Visos šalys ir suinteresuotieji asmenys, išskyrus *Skarpa*, tvirtino, kad kelionių agentūroms taikoma speciali schema nėra nepriklausoma ir išsami mokesčių schema, pagal kurią būtų reglamentuojami visi aspektai nustatant PVM už kelionių agentūrų paslaugas. Tai veikiau taisyklių rinkinys, numatantis nukrypti leidžiančias nuostatas, būtinas norint pasiekti konkretų tikslą, kurio ir siekia ši speciali PVM schema, tačiau nenukrypstant nuo bendrosios PVM schemos⁸.

29. Pritariu šiam požiūriui.

30. Specialios kelionių agentūroms skirtos schemos tikslas yra dvejopas. Pirma, Teisingumo Teismas ne kartą paaikšino, kad specialia kelionių agentūroms skirta schema siekiama išvengti praktinių sunkumų, kurių atsirastų „taikant bendrąsias taisykles dėl apmokestinimo vietos, bazės ir pirkimo mokesčio atskaitos <...> dėl daugybės [kelionių agentūrų] teikiamų paslaugų ir įvairių jų teikimo vietų“⁹.

31. Antra, šia schema taip pat siekiama rinkti PVM už šias paslaugas valstybėse narėse, kuriose teikiamos paslaugos, taip pat renkant mokestį, atitinkantį kelionių agentūros teikiamas paslaugas, jos įsisteigimo valstybėje narėje¹⁰.

5 Teisingumo Teismas nurodė, kad „[š]ios direktyvos 63 straipsnyje šis pagrindinis principas atspindėtas nurodžius, kad apmokestinimo momentas įvyksta 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 tarpinstitucinę bylą 2002/0041 (CNS) dėl „PVM – Speciali kelionių agentūroms skirta schema“ [17567/09]: „2. Pirmasis schemos 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 agentūros įsigytas prekes ir paslaugas būtų renkamas toje valstybėje, kurioje tie sandoriai įvykdyti, o mokestis už kelionių agentūros suteiktas paslaugas – toje valstybėje, kurioje agentūra yra įsisteigusi“.

32. Taigi pagal specialią kelionių agentūroms taikomą schemą kelionių agentūros neturi teisės atskaityti pirkimo PVM už jų paslaugų teikėjų teikiamas paslaugas kitose valstybėse narėse. Jos veiksmingai taiko šį mokestį savo klientams kaip išlaidų sudedamąją dalį¹¹ kartu su savo pardavimo PVM nuo pelno maržos, kuris mokamas valstybėje narėje, kur jos įsisteigusios¹². Kitaip tariant, kelionės paslaugų paketo kaina apima tiekėjų teikiamų paslaugų kainą įskaitant tiekėjų apskaičiuojamą PVM, kelionių agentūros maržą (kuri tuo metu dar nėra galutinė) ir PVM, kurį turi sumokėti kelionių agentūros nuo savo maržos.

33. Taigi, pirma nurodyti elementai rodo, kad PVM direktyvos 306–308 straipsniuose yra dvi nukrypti leidžiančios nuostatos: nuo apmokestinamosios vertės apibrėžties (*kas*) ir nuo apmokestinimo vietos (*kur*). Tačiau šiose nuostatose nieko nenurodyta apie apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti mokestį.

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

34. Kaip matyti iš dviejų ankstesnių skirsnių, analizuojant tikslų abiejų nagrinėjamų nuostatų pobūdį, PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatytos bendrosios taisyklės ir tos pačios direktyvos 306–308 straipsniuose nustatytos specialios taisyklės „nesuderinamumo“ argumentas tampa gana silpnas. Kitaip tariant, speciali taisyklė, įtvirtinta PVM direktyvos 306–308 straipsniuose, yra susijusi su „*kas*“ ir „*kur*“. 65 straipsnio pirma dalis ir iš tiesų VI antraštinės dalies bendra struktūra ir tikslas susiję 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 teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę. Ši apmokestinamoji vertė yra marža, apibrėžiama kaip „visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtų faktinių išlaidų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamas 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 formulotę, 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 apmokestinamąją vertę, kuri avansinių mokėjimų atveju visada turi būti gautoji suma.

38. Atsižvelgdamas į ankstesniuose skirsniuose nurodytus bendruosius argumentus, bet taip pat vadovaudamasis paprasta logika manau, kad tokia formulotė yra problemiška. Tai, kas turi būti apmokestinama, gavus bet kokį mokėjimą, yra „apmokestinamoji vertė“ ar veikiau gauto apmokėjimo apmokestinamoji dalis. Tai savaime nereikia, kad visi gauti mokėjimai bus automatiškai apmokestinami. Dar kartą kartoju, kad siekiant nustatyti (apmokestinamą) sumą, gautą kelionių agentūrų teikiamų paslaugų atveju, turi būti pateikta nuoroda į specialią 308 straipsnio nuostatą, kurioje iš tiesų apibrėžta sąvoka „apmokestinamoji vertė“ šiam tikslui¹⁴.

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 punktą).

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

13 „<...> prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio“.

14 Taip pat žr. šios išvados 67 punktą.

39. Kalbant apie tikslą, primintina, kad 306–308 straipsniai ar veikiau visas 3 skyrius yra PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“ (atitinkamam sektoriui arba veiklai). Todėl būtų galima teigti, kad ES teisės aktų leidėjas 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 problemų taikant šią specialią schemą.

40. Suprantu platesnę 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 išivaizduoti platesnę nukrypti leidžiančią nuostatą. Pastaruoju metu šis principas Teisingumo Teismo buvo dar kartą pabrėžtas Sprendime *Avon Cosmetics*¹⁵, aiškiai atmetant idėją, kad nukrypti leidžianti nuostata, taikoma apskaičiuojant apmokestinamąją vertę tiesioginio pardavimo modelio atveju, gali būti aiškinama kaip leidžianti atskaityti pirkimo mokestį atitinkančias išlaidas už prekes, įsigytas parodomaisiais tikslais. Leidžiant taikyti tokią nukrypti leidžiančią nuostatą (žinoma, apskritai tai gali būti pateisinama) reikėtų, 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 sritį¹⁶.

42. Dėl specialios kelionių agentūroms taikomos schemos Teisingumo Teismas ne kartą priminė, kad „kaip įprastų [PVM] direktyvos taisyklių išimtis, [speciali kelionių agentūroms skirta schema] turi būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant direktyvos tikslo“¹⁷. Jis taip pat pripažino šios schemos taikymą tuo pačiu metu su atitinkamomis bendrosios PVM sistemos nuostatomis, kai bendrosios nuostatos taikomos sandoriams, nepatenkantiems į kelionių agentūroms skirtos nukrypti leidžiančios nuostatos aprėptį¹⁸.

43. Nesuprantu, kaip specialia kelionių agentūroms skirta schema siekiamais tikslais¹⁹ gali daryti poveikį PVM direktyvos 65 straipsnio nustatytos *ratione temporis* taisyklės taikymas. Kai PVM tampa mokėtinas gavus avansinius mokėjimus, jis vis tiek būtų mokėtinas nuo kelionių paslaugų valstybėse narėse, kuriose jos teikiamos. Tas PVM būtų ne atskaitomas tose valstybėse, bet perkeliamas kelionių agentūros klientui, o kelionių agentūra apskaičiuotų pardavimo PVM nuo savo maržos ir jį sumokėtų įsisteigimo valstybėje narėje.

44. Neatrodo, kad šią bendro pobūdžio išvadą pakeistų *Skarpa* argumentai šioje byloje.

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

45. Pirma, *Skarpa* tvirtina, kad marža yra esminis maržos schemos elementas. Taigi, jeigu konkreči marža yra nežinoma, PVM netampa mokėtinas. Šis argumentas, atrodo, grindžiamas Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš kurios matyti, kad taikant PVM direktyvos 65 straipsnį reikalaujama, kad visi sandorio elementai turėtų būti nustatyti²⁰.

46. Tiesa, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikalaujama tam tikro tikrumo, kad būtų galima apskaičiuoti PVM už įsigytas prekes ar paslaugas. Iš Sprendimo *BUPA Hospitals* matyti, kad iš esmės nėra tikrumo, kai mokami „sutartos sumos išankstiniai mokėjimai už bendrai nurodytas prekes sąraše, kuris bet kuriuo momentu gali būti pakeistas bendru pirkėjo ir pardavėjo sutarimu ir iš kurio pirkėjas galės pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kurią jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigrąžindamas likusį nepanaudotą išankstinį mokėjimą“²¹.

47. Man sunku taikyti šią jurisprudenciją nagrinėjamu atveju. Priešingai nei faktinės aplinkybės tose bylose, kelionių agentūrų teikiamų paslaugų pobūdis ir turinys paprastai būna labai gerai žinomas ir apibrėžtas, dažnai labai tiksliai, be kita ko, kaip aiškiai buvo apibūdinta per posėdį, net garantuojama užsakytų kambarių langų kryptis. Šiomis aplinkybėmis sunku įsivaizduoti, kad marža yra esminis „apmokestinimo momento“ elementas. Man atrodo, kad tai gana techninis mokesčių surinkimo aspektas, kuris yra paprastai nežinomas klientui, taigi nepatenka į sandorio elementus, kurie turi būti nustatyti iš anksto.

48. *Skarpa* taip pat teigia, kad avansinių mokėjimų apmokestinimas, kai marža yra vis dar nežinoma, sukels didelių ir neproporcingų sunkumų praktiškai: PVM deklaracijos turėtų būti nuolat tikslinamos. *Skarpa* nuomone, tai prieštarautų maržos apmokestinimo schemei. Be to, kaip paašškėjo per posėdį, šis argumentas siejamas su dviem teiginiais: žinių klausimas (žinoma arba nežinoma marža) ir su tikslinimu susiję praktiniai sunkumai.

49. Antra, dėl nežinomos maržos *Skarpa* per posėdį patvirtino, kad apskritai kelionių agentūros klientams taikomą kainą sudaro skirtingos sumos. PVM, kuris kelionių agentūros bus apskaičiuojamas ir mokamas, faktiškai jau yra įtrauktas į „katalogo kainą“. Todėl panašu, kad galutinė marža apskaičiuojama „atskaitymo būdu“ ta prasme, kad kai faktinės išlaidos yra atskaitomos iš gauto mokėjimo, likusi dalis yra marža ir PVM. Šitaip kelionių agentūra nesiunčia jokios patikslintos sąskaitos faktūros klientui.

50. Pasitelkiant pavyzdį: darant prielaidą, kad kelionės kaina yra 1 000 EUR, o kelionės išlaidos yra 800 EUR, 200 EUR skirtumas turi būti padalytas tarp maržos ir PVM. Tarkime, kad PVM tarifas yra 21 %. 200 EUR suma yra 121 %, kuri bus padalyta į PVM, kuris sudaro 34,71 EUR, ir maržą – 165,29 EUR.

51. Jei iš tikrųjų ši sritis taip veikia, o tai, kaip suprantu, *Skarpa* patvirtino per posėdį, taip pat atsižvelgiant į tai, kad į katalogo kainą jau yra įtrauktas PVM ir kad kelionių agentūros jau nebeskaičiuos jo atskirai vėliau, vienintelė logiška išvada, kurią galiu padaryti iš šių pareiškimų, yra: tinkamai valdoma kelionių agentūra turi parengti gana išsamią sąmatą dėl numatomų išlaidų ir numatomos maržos, kad būtų galima skelbti tokią kainą kataloge.

20 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough 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 Balgaria* (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 Goldsbrough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 51 punktas).

52. Taigi, nors tiksli marža iš tiesų negali būti žinoma tuo metu, kai avansinis mokėjimas yra atliktas, ar tuo metu, kai paslauga faktiškai teikiama, arba net daug vėliau (kai ir jei visi mokėjimai tam tikram tiekėjui ir (arba) tam tikru sezonu yra atlikti), kiekviena kelionių agentūra, nenorėdama patirti nuostolių, tikėtina, kad gana išsamiai numatys išlaidų sąmatą prieš nustatydamą ir reklamuodama tam tikras keliones.

53. Trečia, dėl *Skarpa* nurodytų praktinių sunkumų, visų pirma dėl poreikio taikyti papildomą koregavimą, tiesiog teigčiau, kad toks argumentas vargu ar gali savaime pagrįsti faktišką teisės aktuose nustatytą PVM taisyklių netaikymą²².

54. Be to, priešingai, nei teigia *Skarpa*, tokie praktiniai sunkumai nėra tokie, kurių pagal maržos apmokestinimo schemą siekiama išvengti. Kaip jau paaiškinta²³, speciali kelionių agentūroms skirta schema buvo sukurta siekiant, kad kelionių agentūroms nereikėtų reikalauti PVM atskaitos visoje Europos Sąjungoje. Tačiau vargu ar buvo siekiama išlaisvinti jas visas nuo administracinių pareigų, su kuriomis kiekvienas apmokestinamasis asmuo susiduria panašiomis aplinkybėmis²⁴.

55. Ši išvada man atrodo juo labiau pateisinama atsižvelgiant į tai, kad priešingu atveju kelionių agentūrai būtų suteikta dviguba finansinė nauda: ji turėtų teisę sumokėti PVM net ir po to, kai suteikiamos paslaugos, kai marža tampa žinoma, nors mokestis iš klientų paimamas iš anksto. Nesuprantu, kaip toks aiškinimas suteiktų tinkamą visų susijusių interesų pusiausvyrą.

56. Galiausiai problema dėl maržos laikinojo pobūdžio, kai gaunamas avansinis mokėjimas, atrodo, neapsiriboja avansiniu mokėjimu. Iš per posėdį pateikto aprašymo suprantu, kad faktiškai marža vis dar gali būti nežinoma netgi *po to, kai kelionės paslaugos yra suteiktos*, kai atsiranda kelionių agentūros tiekėjų patikslinimai.

57. Tai tik pabrėžia bendrą *Skarpa* argumento problemą šiuo klausimu. Jei vertintume jos galutinę loginę išvadą, tuomet *Skarpa* iš tikrųjų prašo ne tik nukrypti nuo PVM direktyvos 65 straipsnio, nes tas pats argumentas galėtų būti pritaikytas siekiant panaikinti galimybę taikyti 63 straipsnį²⁵. Be to, kadangi tuo metu, kai teikiamos paslaugos, tiksli marža negali būti žinoma, prievolės mokėti PVM atsiradimo momentas iš tiesų taptų visiškai priklausomas nuo kelionių agentūros apsisprendimo – kada ji žinotų tikslią maržos sumą. Panašu, kad taip būtų ne tada, kai paslauga suteikiama, bet po kelių savaičių ar mėnesių arba net kiekvieno sezono pabaigoje, kai tikėtina, kad bus visiškai ir išsamiai suskirstytos visos faktiškai patirtos išlaidos dėl kiekvienos atskiros paslaugos. Nereikia nė sakyti, kad per visus šiuos laikotarpius atitinkami išteklių būtų neprieinami valstybei²⁶.

58. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau tarpinę išvadą, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad mokestis nuo avansinių mokėjimų, kuriuos gauna apmokestinamasis asmuo, teikiantis kelionių paslaugas, apmokestinamas pagal specialią kelionių agentūroms skirtą schemą, numatytą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose, tampa mokėtinas PVM direktyvos 65 straipsnyje apibrėžtu momentu, t. y. kai gaunamas atitinkamas avansinis mokėjimas.

22 Pakartotinai dėl to, kad Teisingumo Teismas nėra linkęs priimti „praktinių ar techninių sunkumų“ kaip pakankamos priežasties, leidžiančios nukrypti nuo ES taisyklių, žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-74/91, EU:C:1992:409, 12 punktas) ar 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimą *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 taisykles specifinei kelionių organizatorių veiklai ir taip sumažinti jai trukdančius praktinius sunkumus, o šiuo straipsniu įtvirtinta schema, priešingai nei mažoms ir žemės ūkio bendrovėms nustatytoji, nenumato supaprastinti atskaitomybės reikalavimų, kuriuos numato įprasta 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 lėšų sumų kaupti jų rankose per mokestinį laikotarpį“. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

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

59. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, kaip, jei mokestis iš tiesų tampa mokėtinas gavus avansinį mokėjimą, reikia nustatyti mokėtiną mokestį tuomet, kai tiksliai marža, t. y. apmokestinamoji vertė, dar nėra žinoma.

60. Nacionalinės mokesčių administracijos vadovas, Lenkijos ir Vokietijos vyriausybės, taip pat Komisija pritaria, kad PVM turėtų būti skaičiuojamas ne nuo *gautos sumos*, o nuo *maržos*²⁷. Vis dėlto pasiūlymai, kaip marža turėtų būti nustatyta avansinio mokėjimo gavimo metu, skiriasi.

61. Nacionalinės mokesčių administracijos vadovas teigia, kad marža turėtų būti nustatyta gavus avansinį mokėjimą atsižvelgiant į *numatomas* išlaidas. Reikiami patikslinimai turi būti pateikti vėliau – mokesčių deklaracijoje už atitinkamą atskaitinį laikotarpį, per kurį buvo teikiamos paslaugos. Be to, Lenkijos vyriausybė teigia, kad norėdama nustatyti maržą, kai gautas avansinis mokėjimas, *Skarpa* turėtų vadovautis „funkciniu požiūriu“ ir remtis *numatomomis* išlaidomis.

62. Per posėdį Vokietijos vyriausybė pateikė (iš dalies) panašią poziciją. Ji teigė, kad, siekiant nustatyti maržą, išlaidos, į kurias reikia atsižvelgti, turėtų būti patirtos išlaidos ir planuojamos (numatomos) išlaidos. Vyriausybės teigimu, taip turi būti suprantama PVM direktyvos 308 straipsnio formuluotė „kelionės agentūros patirtos faktinės išlaidos“.

63. Komisija mano, kad, rėmimasis numatomomis išlaidomis nustatant maržą gavus avansinį mokėjimą prieštarautų PVM direktyvos 308 straipsnio formuluotei. Šioje nuostatoje nurodytos kelionių agentūros „faktinės išlaidos“²⁸. Taigi, norint nustatyti maržą, gali būti remiamasi tik faktiškai patirtomis išlaidomis, kol gaunamas avansinis mokėjimas. Komisijos pozicija taip pat atitinka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo poziciją.

64. Kaip išsamiau aptarta posėdyje, iš esmės yra penkios skirtingos galimybės, kaip teoriškai šiomis aplinkybėmis galima būtų skaičiuoti maržą, kartu atsižvelgiant į išlaidas.

- (i) PVM direktyvos 65 straipsnis netaikomas. PVM nėra mokėtinas, kai gaunamas avansinis mokėjimas, o apskaičiuojant PVM turi būti remiamasi marža, kai ji galutinai žinoma (*Skarpa* pozicija).
- (ii) PVM turėtų būti mokėtinas nuo gauto avansinio mokėjimo sumos (o ne maržos). Tai kiltų dėl pažodinio PVM direktyvos 65 straipsnio taikymo.
- (iii) PVM turėtų būti mokėtinas nuo maržos, skaičiuojamos iš gautos avansinio mokėjimo sumos atimant *išlaidų dalį, numatytą* už tam tikrą sandorį. Ši dalis turėtų atitikti visos paslaugos kainos dalį, kuri gaunama kaip avansinis mokėjimas (Nacionalinės mokesčių administracijos vadovo ir Lenkijos vyriausybės pozicija).
- (iv) PVM turėtų būti mokėtinas nuo maržos, tačiau ši marža turėtų būti nustatyta tuo metu, kai gaunamas avansinis apmokėjimas, atimant faktines išlaidas, t. y. faktiškai patirtas kelionių agentūros išlaidas iki atitinkamo avansinio mokėjimo gavimo (Komisijos pozicija, tą patį siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

²⁷ Tai taip pat (alternatyvi) *Skarpa* pozicija; jos siūlomame atsakyme į 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 „coût effectif supporté par l'agence de voyage“ (prancūzų k.); „tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen“ (vokiečių k.); „faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży“ (lenkų k.); „skutečné náklady cestovní kanceláře“ (čekų k.); „coste efectivo soportado por la agencia de viaje“ (ispanų k.).

- (v) PVM turėtų būti mokėtinas nuo maržos, kuri taip pat nustatyta avansinio mokėjimo gavimo metu, bet remiantis išlaidomis, patirtomis kelionių agentūros iki atitinkamo avansinio mokėjimo gavimo, *ir* numatomomis išlaidomis, su sąlyga, kad visos numatytos išlaidos dar nebuvo patirtos (Vokietijos vyriausybės pozicija).

65. Sąrašo sudarymas iš visų (bent teoriškai įmanomų) galimybių aiškiai rodo, kad atsakymas nėra visiškai aiškus. Tačiau kai kurios galimybės yra daugiau problemiškos nei kitos.

66. Dėl priežasčių, kurios jau buvo išsamiai aptartos atsakant į pirmąjį klausimą²⁹, pirmoji *Skarpa* ginama pozicija tiesiog negali būti priimama be tolesnio visos PVM surinkimo sistemos iškraipymo. Be to, jei būtų laikomasi tokio požiūrio, kodėl reiktų apsiriboti 65 ir 63 straipsniais? Taip pat gali būti kitų (bendrųjų) PVM direktyvos nuostatų, kurias būtų galima „idealiai“ pritaikyti, kad būtų (objektyviai, be abejonės, visiškai pagrįstai) patenkinti konkretūs konkrečios pramonės šakos poreikiai. Tačiau tai ir yra tas slidus kelias, kurio Teisingumo Teismas mėgina išvengti.

67. Dėl jau minėtų priežasčių³⁰ antroji alternatyva taip pat negali būti priimta. Tiesa, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatyta, kad „prievolė apskaiciuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaiciuojama *nuo gautos sumos dydžio*“³¹. Vis dėlto pritarimas tokiai pozicijai taip pat iš esmės visada reikštų (galbūt laikinai) neproporcingą rezultatą, nes tokia pirminė apmokestinamoji vertė iš esmės būtų didesnė, nei vėliau nustatyta apmokestinamoji vertė. Taip pat dėl šios priežasties manau, kad 65 straipsnyje pateikta nuoroda į „gautą sumą“ turi būti suprantama kaip priminimas bendrosios taisyklės, pagal kurią mokestis turi būti mokamas nuo „visko, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti <...>“. Tai matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio³². Konkrečiau kalbant, šiomis aplinkybėmis manau, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje nurodyta sąvoka „nuo gautos sumos“ turi būti suprantama kaip reiškianti *gauta apmokestinamoji vertė*. Ši apmokestinamoji vertė yra marža pagal PVM direktyvos 308 straipsnyje nurodytą specialią taisyklę. Šitaip ta speciali taisyklė susiejama su PVM direktyvos 65 straipsnio, kuriame kalbama apie „gautą sumą“, logika.

68. Nedvejodamas pripažįstu, kad ketvirtoji ir penktoji galimybės veikiau išplaukia iš PVM direktyvos 308 straipsnio formuluotės. Tačiau bijau, kad jos taip pat tiesiog peržengia ribas, kai apskaita ir PVM deklaracijos tampa nebe sudėtinga užduotimi, bet „neįmanoma misija“. Iš tiesų pagal šias galimybes visų *faktiškai* patirtų išlaidų *individualus* paskirstymas turėtų būti vykdomas *nuolat* ir *skirtingai*, gavus kiekvieną avansinį mokėjimą.

69. Iš tiesų atrodo, kad dėl daugelio priežasčių tai tiesiog neįmanoma. Pirma, tam tikros paslaugos (apgyvendinimo ir vežimo) perkamos dideliais kiekiais, o šių paslaugų apimtyje atskiros paslaugos yra parduodamos atskirai. Jei taip yra iš tikrųjų, bendrų sąnaudų paskirstymas dalimis pagal kiekvieną sandorį (kiekvieną paslaugą) greičiausiai bus dar nežinomas, kai gaunamas avansinis mokėjimas, ypač dėl to, kad parduodamų individualių paslaugų kiekis, tikėtina, laikui bėgant labai pasikeis. Antra, neaišku, kaip tokios faktinės išlaidos už dideliais kiekiais užsakytas paslaugas gali būti siejamos su individualiai teikiamomis paslaugomis. Trečia, situacija tampa dar sudėtingesnė tais atvejais, kai avansiniai mokėjimai sudaro ne 100 % kainos, tačiau iš tiesų jos dalį, pavyzdžiui, 10, 30 arba 50 %.

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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių 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).

70. Be to, visais šiais atvejais prieš tai, kai galutinė padėtis tampa žinoma, atėmus visas faktines išlaidas, patirtas tuo momentu, kai atlikta tik dalis mokėjimų (tik už kai kurias vietas dėl didesnio kelionės paketo) ir (arba) netgi mokant tik procentinę kainos dalį (30 % arba 50 %), veikiausiai balansas bus neigiamas. Kitaip tariant, konkrečiu momentu faktinės išlaidos, suprantamos kaip faktiškai patirtos išlaidos, gali siekti 100 % visų išlaidų, o avansinis mokėjimas gali sudaryti tik 10 % paslaugų kainos. Nėra aišku, kaip tiksliai vėliau tai turi būti patikslinta ir ar tokie „laikini nuostoliai“ turėtų, pavyzdžiui, būti deklaruojami.

71. Taigi, atsižvelgiant į visus sudėtingus praktinius aspektus, atrodo, kad geriausiu atveju realybėje būtų sudaromas kitas (atsižvelgiant į turimą informaciją) įvertinimas, kokios tuo momentu galėtų būti faktinės sąnaudos. Skirtumas tik toks, kad kelionių agentūros būtų prašoma kaskart, kai gaunamas avansinis mokėjimas, vėl ir vėl atlikti tokį vertinimą pasitelkiant Sizifo uolumą.

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 sandorį.

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 našą. Šis požiūris, mano manymu, užtikrina tinkamą pusiausvyrą tarp atitinkamų nacionalinio mokesčių administratoriaus ir apmokestinamojo asmens interesų, o kartu tai yra įmanoma. Taikant šį metodą nė viena iš šių šalių neįgyja pernelyg didelio pranašumo prieš kitą šalį. Taip yra todėl, kad nė viena iš jų, atrodo, nedisponuoja bet kuriuo metu, „pernelyg didele pinigų suma“, palyginti su tuo, į 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, į 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 sandorį, 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 pradinę sąmatą 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 bendrų numatomų konkretaus sandorio išlaidų dalies.

77. Reikalinga baigiamoji pastaba. Nedvejodamas pripažįstu, jog sprendimas, kurį ką tik pasiūliau, nėra idealus. Tačiau atsižvelgiant į išdėstytą kraštutinumų atmetimo procesą atrodo, kad tai mažiausiai sunkumų keliantis ir ne toks sudėtingas sprendimas visoms suinteresuotosioms šalims, renkantis iš galimybių, kurias pagrįstai galima laikyti atitinkančiomis esamų taisyklių teisminį aiškinimą.

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).

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 laikotarpį³⁵. 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 specialią kelionių agentūroms skirtą schemą. Taip pat atsižvelgdamas į tokią *supaprastinimo galimybių įvairovę* manau, reikėtų palikti tokius tolesnio supaprastinimo veiksmus Sąjungos teisės aktų leidėjui ir (arba), neperžengiant pagal Sąjungos teisę nustatytą ribų, nacionalinės teisės aktų leidėjams.

V. Išvada

80. Atsižvelgdamas 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 avansinių mokėjimų, kuriuos gauna apmokestinamasis asmuo, teikiantis kelionių paslaugas, apmokestinamas pagal specialią kelionių agentūroms 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 bendrų numatomų konkretaus sandorio išlaidų dalies.

35 Įvairūs 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 schemos, skirtos kelionių agentūroms, ir reformos galimybių), galutinė ataskaita TAXUD/2016/AO-05, 2017 m. gruodžio mėn. (galima rasti internete Europos Komisijos interneto svetainėje). Šioje ataskaitoje nurodyta, kad apie 14 valstybių narių numatė tokią alternatyvą.

36 2002 m. vasario 8 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl specialios kelionių agentūroms 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 agentūroms 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. Gairės 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).