



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinimo momentas – Speciali schema kelionių agentūroms – 65 ir 308 straipsniai – Kelionių agentūros gauta marža – Maržos nustatymas – Avansiniai mokėjimai prieš kelionių agentūrai suteikiant kelionių paslaugas – Kelionių agentūros patirtos faktinės išlaidos“

Byloje C-422/17

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2017 m. vasario 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. liepos 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

prieš

**Skarpa Travel sp. z o.o.**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (pranešėjas) ir C. Vajda,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, atstovaujamos J. Kaute ir M. Kowalewska,
- *Skarpa Travel sp. z o.o.*, atstovaujamos *radca prawny* J. Zając-Wysocka,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir N. Gossement,

\* Proceso kalba: lenkų.

susipažinęs su 2018 m. rugsėjo 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – PVM direktyva), 65 ir 308 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Nacionalinio mokesčių administratoriaus vadovas, Lenkija) ginčą su *Skarpa Travel sp. z o.o.* (toliau – *Skarpa*) dėl *Minister Finansów* (finansų ministro, Lenkija, toliau – ministras) nuomonės mokesčių klausimais, kurioje atsakyta, nuo kada atsiranda prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (PVM) ir kaip jis apskaičiuojamas tuo atveju, jei kelionių agentūra gauna avansinį mokėjimą už savo teikiamą turizmo paslaugą.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 63 straipsnyje išdėstyta: „Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 4 Šios direktyvos 65 straipsnyje nustatyta:  
„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“
- 5 Minėtos direktyvos 66 straipsnis suformuluotas taip:  
„Nukrypdomos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:
  - a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą-faktūrą;
  - b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;
  - c) kai sąskaita-faktūra neišrašoma arba išrašoma vėliau – per nurodytą laiką ne vėliau kaip pasibaigus sąskaitos faktūros išrašymo terminui, kurį nustatė valstybės narės pagal 222 straipsnio antrą pastraipą, arba, jei valstybė narė nėra nustačiusi tokio termino – per nurodytą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.

Tačiau pirmoje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata netaikoma paslaugų teikimui, už kurį PVM turi mokėti įsigyjantis asmuo pagal 196 straipsnį, ir 67 straipsnyje nurodytam prekių tiekimui ar pervežimui.“

6 Tos pačios direktyvos 306 straipsnyje numatyta:

„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.“

7 PVM direktyvos 307 straipsnis suformuluotas taip:

„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.“

8 Šios direktyvos 308 straipsnyje išdėstyta: „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.“

9 Minėtos direktyvos 309 straipsnyje nustatyta:

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

Jei sandoriai vykdomi ir [Sąjungos] viduje, ir už jos ribų, neapmokestinama gali būti tik tą kelionių agentūros paslaugos dalis, kuri yra susijusi su sandoriais už [Sąjungos] ribų.“

10 PVM direktyvos 310 straipsnyje išdėstyta: „PVM, kurį kelionių agentūrai apskaičiuoja kiti apmokestinamieji asmenys už 307 straipsnyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, nėra atskaitomas ir negražinamas nei vienoje valstybėje narėje.“

### ***Lenkijos teisė***

11 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija), iš dalies pakeisto (toliau – PVM įstatymas), 19a straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„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, prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda tuo momentu, kai gaunamas šis mokėjimas, gautos sumos atžvilgiu, taikant 5 dalies 4 punktą.“

12 Šio įstatymo 119 straipsnyje nustatyta:

„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.“

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nuo 2014 m. sausio 1 d. Lenkijoje nebegalioja PVM direktyvos 66 straipsniu pagrįstos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose apibrėžiama data, nuo kurios atsiranda prievolė apskaičiuoti šį mokesčių, susijusių su avansu už kelionių agentūros teikiamas turizmo paslaugas.

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Bendrovei *Skarpa*, kaip kelionių agentūrai, taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, numatyta PVM įstatymo 119 straipsnyje. Manydama, kad iš šio teisės akto neaišku, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už kelionių agentūrų gautus avansinius mokėjimus, *Skarpa* pateikė prašymą dėl ministro nuomonės šiuo mokesčių klausimu.

15 Pateikdamas nuomonę mokesčių klausimais ministras nurodė, kad prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda nuo to momento, kai gautas avansinis mokėjimas. Anot ministro, kad nustatytų kelionių agentūros gautą maržą, kuri sudaro PVM apmokestinamąją vertę, *Skarpa* gali iš bendros maržos sumos atskaityti numatytas išlaidas, kurias ji patirs teikdama atitinkamą paslaugą, ir prirėikus atlikti reikiamas korekcijas, kai galės nustatyti galutinę faktiškai patirtų išlaidų sumą.

16 Manydama, kad prievolė apskaičiuoti už jos paslaugas mokėtiną PVM atsiranda tik tuomet, kai ji gali nustatyti galutinę savo pelno maržą, *Skarpa* ginčijo šią nuomonę mokesčių klausimais *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krokvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).

17 2014 m. lapkričio 25 d. sprendimu šis teismas panaikino minėtą nuomonę, motyvuodamas tuo, kad aplinkybė, jog PVM įstatymo 119 straipsnio 2 dalyje daroma nuoroda tik į paslaugų teikėjo faktiškai patirtas išlaidas, rodo, jog prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tik tada, kai galutinai nustatoma reali marža. Jis konstatavo, kad, kiek tai susiję su mokėjimu už kelionių agentūrų teikiamas turizmo paslaugas, apytikslis apmokestinamosios vertės nustatymas nenumatytas. Minėtas teismas nurodė, kad mokesčių deklaracijų koregavimas turi būti atliekamas tik išimtiniais atvejais ir negali tapti taisykle.

18 Šį teismo sprendimą ministras apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija); jis nurodė, kad, išskyrus PVM įstatyme paminėtus išimtinis atvejus, visi mokėjimai apmokestinami jų gavimo momentu. Jis pripažįsta, kad apskaičiuojant pelno maržą galima atsižvelgti į visas apmokestinamojo asmens faktines išlaidas, patirtas iki mokėjimo gavimo momento. Tačiau tai, kad avansinio mokėjimo už kelionių agentūros teikiamą turizmo paslaugą momentu neįmanoma nustatyti realios maržos, nereiškia, kad prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tik tuo metu, kai tą maržą galima galutinai nustatyti.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo klausimas, ar speciali taisyklė dėl kelionių agentūrų teikiamų turizmo paslaugų apmokestinamosios vertės, numatyta PVM direktyvos 308 straipsnyje, turi įtakos nustatant, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už šias paslaugas. Kadangi faktiškai kelionių agentūros patirtos išlaidos tampa žinomos tik po to, kai ji suteikia turizmo paslaugą savo klientui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano,

kad šios direktyvos 65 straipsnio negalima taikyti situacijai, kuriai taikomas minėtos direktyvos 308 straipsnis. Tačiau šis teismas pripažįsta, kad vis dėlto tai PVM direktyvoje nenustatyta ir kad tokį požiūrį galima susidaryti tik iš minėtos direktyvos bendros sistemos.

- 20 Be to, kadangi prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 65 straipsnį atsiranda tada, kai kelionių agentūra gauna avansą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokį mokestį reikia apskaičiuoti nuo gautos sumos, ar reikia atsižvelgti į specifinį apmokestinamosios vertės nustatymo metodą, numatytą šios direktyvos 308 straipsnyje. Šiuo klausimu jis nurodo, kad, viena vertus, visos avanso sumos apmokestinimas gali būti, net jei ir laikinai, labai sunki našta kelionių agentūrai, tačiau, kita vertus, suteikti galimybę kelionių agentūrai atsižvelgti į dar nesuteiktų paslaugų kainą, siekiant nustatyti atitinkamos paslaugos apmokestinamąją vertę tuo metu, kai klientas sumoka avansą, yra nesuderinama su specialia kelionių agentūroms skirta schema.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

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

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 65 ir 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip: kai kelionių agentūra, kuriai taikoma tuose 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, gauna avansinį mokėjimą už turizmo paslaugas, kurias ji suteiks keliautojui, prievolė apskaičiuoti PVM pagal 65 straipsnį atsiranda nuo to avansinio mokėjimo gavimo momento.
- 23 *Skarpa* tvirtina, kad siekdama nustatyti atitinkamą apmokestinamąją vertę pagal šios direktyvos 308 straipsnį kelionių agentūra turi apskaičiuoti savo realią pelno maržą, tačiau tai neįmanoma, nežinant faktinių išlaidų, kurias ji patirs įsigydama prekių ir paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų. Taigi prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik tada, kai visos kelionių agentūros faktiškai patirtos išlaidos yra žinomos ir gauta marža yra galutinė. Vadinasi, tokiu atveju šios direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas.
- 24 Reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 306–310 straipsniuose nustatyta speciali PVM schema apima kelionių agentūrų veiklai taikomas specialias taisykles, kuriomis nukrypstama nuo bendrosios PVM sistemos (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 16 punktą).

- 25 Pagal šios direktyvos 306 straipsnį valstybės narės taiko minėtą schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro ne tarpininkų, o savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.
- 26 Pagal tą 306 straipsnį sudaromiems kelionių agentūrų sandoriams Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM direktyvos 307–310 straipsniuose numatė specialias taisykles dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės apskaičiavimo ir galimybės ši mokesčių atskaityti.
- 27 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad ši speciali schema, kaip PVM direktyva nustatytos bendrosios schemos išimtis, gali būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant jos tikslo (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 20 punktą ir minėtą jurisprudenciją).
- 28 Kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, specialios kelionių agentūroms skirtos PVM schemos pagrindinis tikslas – išvengti ūkio subjektams dėl PVM direktyvos bendrųjų principų, susijusių su iš trečiųjų asmenų įgytų paslaugų teikimu, atsiradusių sunkumų, nes, taikant apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir perkant sumokėto mokesčio atskaitos bendrąsias taisykles, dėl teikiamų paslaugų gausumo ir vietos šioms įmonėms kiltų sunkumų, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 19 punktą ir minėtą jurisprudenciją).
- 29 Vadinasi, kelionių agentūroms taikoma speciali PVM sistema nėra savaime nepriklausoma ir išsami apmokestinimo schema; ji apima tik nuostatas, nukrypstančias nuo tam tikrų bendrosios PVM sistemos nuostatų, todėl kitos šios bendrosios sistemos taisyklės taikomos PVM apmokestinamiems kelionių agentūrų sandoriams.
- 30 Taigi visos bendrosios PVM sistemos nuostatos taikomos sandoriams, kuriems skirta speciali kelionių agentūroms skirta schema, išskyrus tas nuostatas, kurios reglamentuoja apmokestinimo vietą, apmokestinamosios vertės nustatymą ir galimybę ši mokesčių atskaityti.
- 31 Todėl PVM direktyvos 63 ir 65 straipsniuose esančios taisyklės, susijusios su apmokestinimo momentu ir prievolės apskaičiuoti PVM už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą atsiradimu, ir toliau taikomos sandoriams, kuriems skirta speciali kelionių agentūroms taikoma schema.
- 32 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda tuo metu, kai atliekamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.
- 33 Tačiau PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatyta, kad kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda gavus atlygį ir jis apskaičiuojamas nuo gautos sumos dydžio. Šis straipsnis yra šios direktyvos 63 straipsnyje nustatytos taisyklės išimtis ir todėl turi būti aiškinamas siaurai (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Taigi tam, kad tokiomis aplinkybėmis atsirastų prievolė apskaičiuoti PVM, reikia, kad visa su apmokestinimo momentu susijusi informacija, t. y. apie būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifikuotos atliekant mokėjimą (žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 36 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 35 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tuo metu, kai tokia kelionių agentūra, kaip *Skarpa*, gauna avansą, šis avansas gali būti susietas su paslauga, kurią ta agentūra teikia, kaip antai tam tikros dienos kelione konkrečioje šalyje. Taigi atrodo, kad toks avansas yra susijęs su tiksliai apibrėžta paslauga (tai turi patikrinti šis teismas), todėl prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 65 straipsnį atsiranda to avanso gavimo momentu.

36 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 65 ir 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip: kai kelionių agentūra, kuriai taikoma tos direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, gauna avansinį mokėjimą už turizmo paslaugas, kurias ji suteiks keliautojui, prievolė apskaičiuoti PVM pagal minėtą 65 straipsnį atsiranda nuo to avansinio mokėjimo gavimo momento su sąlyga, kad tuo metu turizmo paslaugas, kurios bus suteiktos, yra tiksliai apibrėžtos.

### *Dėl antrojo klausimo*

37 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip kelionių agentūros gautas avansas turi būti apmokestintas.

38 Pagal PVM direktyvos 308 straipsnį kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė 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.

39 Kaip priminta šio sprendimo 26 ir 28 punktuose, ši taisyklė nustato PVM apmokestinamą vertę, kai kelionių agentūros perka prekes arba paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų, ir yra viena iš specialių nuostatų, kurias Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė, siekdamas atsižvelgti į kelionių agentūrų veiklos ypatumus ir išvengti praktinių sunkumų, kurie trukdytų joms vykdyti savo veiklą.

40 Vadinasi, PVM direktyvos nuostatų aiškinimas negali būti toks, kad faktiškai taptų neįmanoma tiksliai apskaičiuoti apmokestinamąją vertę, konkrečiai numatytą tos direktyvos 308 straipsnyje, pagal kurią kelionių agentūra gali iš keleivio sumokėtos bendros kainos be PVM atskaityti visas faktines išlaidas, kurias ta agentūra patyrė dėl kitų apmokestinamųjų asmenų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai.

41 Tačiau kai kliento sumokėtas avansas atitinka visą turizmo paslaugos kainą arba didelę jos dalį ir kai šio avanso mokėjimo metu agentūra dar nėra patyrusi jokių faktinių išlaidų arba yra patyrusi tik nedidelę bendrą šios atskiros paslaugos išlaidų dalį, atsižvelgimas tik į faktines išlaidas, kurias agentūra buvo patyrusi minėto mokėjimo momentu, kai kuriais atvejais gali sutrukdyti atskaityti visas šias išlaidas arba jų dalį iš bendros minėtos paslaugos kainos be PVM, todėl gali iškreipti apmokestinamosios vertės apskaičiavimo būdą, koks nustatytas PVM direktyvos 308 straipsnyje.

42 Be to, kelionių agentūra gali neturėti galimybės nustatyti faktinių keliautojui teikiamos konkrečios turizmo paslaugos išlaidų tuo metu, kai jis sumoka su ta paslauga susijusį avansą.

43 Todėl tokiais atvejais, kokie aptarti pirmesniuose dviejuose punktuose, agentūros gautą maržą galima nustatyti remiantis apytiksliai apskaičiuotomis faktinėmis išlaidomis, kurios galiausiai bus patirtos. Kad atliktų tokį apskaičiavimą, agentūra atitinkamu atveju turi atsižvelgti į tuo metu, kai gautas avansas, jau patirtas išlaidas.

44 Iš visos kelionės kainos atėmusi visas numatytas faktines išlaidas kelionių agentūra nustato numatomą savo pelno maržą. Avanso gavimo momentu mokėtinu PVM apmokestinama vertė gaunama to avanso sumą padauginus iš bendros kelionės kainos procentinės dalies, kuri atitinka į ją įtrauktą numatomą pelno maržą.

45 Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 51 punkte, galima pagrįstai tikėtis, kad įprastai rūpestinga kelionių agentūra parengs palyginti išsamų konkrečių kelionės išlaidų planą, siekdama nustatyti visą kelionės kainą.

- 46 Taip apytiksliai apskaičiuotos išlaidos turi būti susijusios su konkrečia turizmo paslauga, už kurią kelionių agentūra gavo avansą, turint mintyje, kad pelno maržą ir apmokestinamąją vertę reikia nustatyti remiantis kiekvienu konkrečiu agentūros paslaugų teikimu, t. y. vertinant individualiai, o ne bendrai, atsižvelgiant į paslaugų grupes arba į tam tikru konkrečiu laikotarpiu teiktų paslaugų visumą (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 8 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-380/16, neskelbto Rink., EU:C:2018:76, 89, 91 ir 92 punktus).
- 47 Tokiam sprendimui neturi reikšmės aplinkybė, kad, kai kelionių agentūra žinos galutines konkrečias faktines išlaidas, į jas turės būti atsižvelgta, siekiant nustatyti PVM pagal PVM direktyvos 308 straipsnį, ir prireikus ištaisyti PVM deklaracijas, pateiktas gavus avansą.
- 48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 308 straipsnį reikia aiškinti taip: kelionių agentūros marža, taigi ir apmokestinamoji vertė yra skirtumas tarp visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir faktinių išlaidų, kurias kelionių agentūra patyrė dėl kitų apmokestinamųjų asmenų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Kai avansas atitinka visą turizmo paslaugos kainą arba didelę jos dalį ir kai šio avanso mokėjimo metu agentūra dar nėra patyrusi jokių faktinių išlaidų arba yra patyrusi tik nedidelę bendrų šios atskiros paslaugos išlaidų dalį arba kai konkrečių faktinių išlaidų, kurias agentūra buvo patyrusi minėto mokėjimo momentu, negalima nustatyti, pelno maržą galima nustatyti remiantis apytiksliu bendrų išlaidų, kurias jai galiausiai teks patirti, apskaičiavimu. Kad atliktų tokį apskaičiavimą, agentūra turi prireikus atsižvelgti į išlaidas, kurias avanso mokėjimo metu faktiškai jau buvo patyrusi. Siekiant apskaičiuoti maržą, iš bendros kelionės kainos reikia atskaityti apytikriai apskaičiuotas bendras faktines išlaidas; avanso gavimo momentu mokėtinu PVM apmokestinama vertė gaunama to avanso sumą padauginus iš bendros kelionės kainos procentinės dalies, kuri atitinka į ją įtrauktą numatomą pelno maržą.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB, 65 ir 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip: kai kelionių agentūra, kuriai taikoma tos direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, gauna avansinį mokėjimą už turizmo paslaugas, kurias ji suteiks keliautojui, prievolė apskaičiuoti PVM pagal minėtą 65 straipsnį atsiranda nuo to avansinio mokėjimo gavimo momento su sąlyga, kad tuo metu turizmo paslaugos, kurios bus suteiktos, yra tiksliai apibrėžtos.
2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 308 straipsnį reikia aiškinti taip: kelionių agentūros marža, taigi ir apmokestinamoji vertė yra skirtumas tarp visos sumos be pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurią turi sumokėti keleivis, ir faktinių išlaidų, kurias kelionių agentūra patyrė dėl kitų apmokestinamųjų asmenų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Kai avansas atitinka visą turizmo paslaugos kainą arba didelę jos dalį ir kai šio avanso mokėjimo metu agentūra dar nėra patyrusi jokių faktinių išlaidų arba yra patyrusi tik nedidelę bendrų šios atskiros paslaugos išlaidų dalį arba kai konkrečių faktinių išlaidų, kurias agentūra buvo patyrusi minėto mokėjimo momentu, negalima nustatyti, pelno maržą galima nustatyti remiantis apytiksliu bendrų išlaidų, kurias jai galiausiai teks patirti, apskaičiavimu. Kad atliktų tokį



**apskaičiavimą, agentūra turi prisižvelgti į išlaidas, kurias avanso mokėjimo metu faktiškai jau buvo patyrusi. Siekiant apskaičiuoti maržą, iš bendros kelionės kainos reikia atskaityti apytikriai apskaičiuotas bendras faktines išlaidas; avanso gavimo momentu mokėtinu PVM apmokestinama vertė gaunama to avanso sumą padauginus iš bendros kelionės kainos procentinės dalies, kuri atitinka į ją įtrauktą numatomą pelno maržą.**

Parašai.