

GENERALINIO ADVOKATO
PHILIPPE LÉGER IŠVADA,
pateikta 2005 m. gegužės 12 d.¹

1. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB² 26 straipsnis numatė specialią pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) schemą kelionių organizatoriams ir turų operatoriams. Ši speciali schema taikoma tiems organizatoriams ir operatoriams, už nustatytą kainą teikiantiems keliautojams paslaugą, kurią sudaro kelios iš trečiųjų asmenų pirktos paslaugos, *inter alia*, apgyvendinimo ir transporto. Pagal šią schemą PVM apmokestinamąją vertę sudaro ne kelionės kaina be mokesčio, o kelionių organizatoriaus marža, t. y. kliento sumokėtos kainos be mokesčio ir kelionės organizatoriaus išlaidų, patirtų įsigyjant trečiųjų asmenų paslaugas, skirtumas.

perkamos paslaugas, ir jo paties teikiamos paslaugos, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio specialią schemą taikoma tik trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms.

3. Taip pat jis nusprendė dėl metodo atskirti paslaugų paketo kainos dalį už paties kelionių organizatoriaus teikiamas paslaugas. Tiksliau kilo klausimas, ar taikant šį metodą turėjo būti atsižvelgta į kelionių organizatoriaus patirtas faktines šių paslaugų sąnaudas, kaip to reikalavo Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės teisės aktai, ar į jų rinkos vertę. Teisingumo Teismas nusprendė, jog negalima reikalauti iš ūkio subjekto, kad jis apskaičiuotų paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią jo paties teikiams paslaugoms, taikydamas faktinių sąnaudų kriterijų, jei galima šią kainos dalį nustatyti pagal panašių paslaugų rinkos vertę.

2. 1998 m. spalio 22 d. Sprendime *Madgett ir Baldwin*³ Teisingumo Teismas patikslino, kad kai kelionių organizatoriaus teikiamą paslaugų paketą sudaro ir iš trečiųjų asmenų

4. Turų operatorė bendrovė *Airtours*, pervadinta *My Travel plc*⁴, taip pat esanti PVM mokėtoja Jungtinėje Karalystėje, 1995–

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229.

4 – Toliau – *My Travel*.

1999 m. mokėtinus mokesčius apskaičiavusi taikydama faktinių sąnaudų kriterijų, remdamasi šiuo sprendimu, paprašė savo nacionalinės valdžios institucijos leisti jai perskaičiuoti šiuos mokesčius už tam tikrus metus taikant rinkos vertės kriterijų.

5. *VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris (Jungtinė Karalystė) prašo Teisingumo Teismą atsakyti, ar turų operatorius, pavyzdžiui, *My Travel*, gali perskaičiuoti savo mokėtiną PVM, taikydamas minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* apibūdintą rinkos vertės metodą.

7. Taikant bendras apmokestinimo vietas, apmokestinamosios vertės ir pardavimo mokesčio atskaitos taisyklės, ūkio subjektai dėl teikiamų paslaugų kiekio ir teikimo vietas susidurtų su praktiniais sunkumais, kurie gali trukdyti vykdyti jų veiklą. Be to, siekdami susigrąžinti organizuojant kelionę iš kitų įmonių įsigytų paslaugų pardavimo mokestį, šie apmokestinamieji asmenys turėtų atlikti būtinus administracinius formalumus kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jie įsigijo šias paslaugas.

8. Taigi Šeštosios direktyvos 26 straipsnio tikslas – supaprastinti Bendrijos teisės normų dėl PVM taikymą šiems ūkio subjektams⁵ ir ypač užtikrinti supaprastintą pardavimo mokesčio atskaitą bet kurioje valstybėje narėje, kurioje jis buvo sumokėtas⁶.

I — Teisinis pagrindas

A — Šeštosios direktyvos 26 straipsnis

6. Kelionių organizatorių ir turų operatorių paslaugas už nustatytą kainą dažniausiai sudaro kelios paslaugos, *inter alia*, transporto ir apgyvendinimo, teikiamos tiek valstybės narės, kurioje yra įmonės buveinė arba fiksuota vieta, teritorijoje, tiek už jos ribų.

9. Taigi jis nustato specialią schemą kelionių organizatoriams ir turų operatoriams, kurie sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis⁷.

5 — 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, Rink. p. I-5723, 15 punktas) ir minėtas sprendimas *Madgett ir Baldwin* (18 punktas).

6 — 2003 m. birželio 19 d. Sprendimas *First Choice Holidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289, 25 punktas).

7 — 26 straipsnio 1 dalis.

10. Pagal šią schemą visi kelionių organizatoriaus sandoriai yra laikomi viena paslauga ir ši paslauga yra apmokestinama toje vietoje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs savo verslą arba turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas⁸.

11. Ši speciali schema taip pat numato nukrypimą nuo bendros schemos, numatytos Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, pagal kurią PVM apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kurį paslaugų teikėjas gauna iš pirkėjo⁹. Tos pačios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies trečiame sakinyje įtvirtinta:

„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, skir-tumas.“

8 — To paties straipsnio 2 dalies pirmas ir antras sakiniai.

9 — Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalis a punktą: „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“.

12. Dėl šio apmokestinamosios vertės sumažinimo iki maržos „(PVM), imamas kitų apmokestinamųjų asmenų iš kelionių organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali būti atskaitomas ar grąžinamas jokioje valstybėje narėje“¹⁰.

B — Nacionalinės teisės aktai

13. Šeštosios direktyvos 26 straipsnis perkeltas į Jungtinės Karalystės teisę 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 52 straipsniu ir 1987 m. Nutarimu dėl turų operatoriams taikomo PVM (*Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987*).

14. Turų operatorių, teikiančių keliautojams iš trečiųjų asmenų įsigytas paslaugas, maržos apskaičiavimo schema pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčiais laikotarpiams yra nustatyta *Commissioners of Customs & Excise*¹¹ aplinkraštyje 709/5/88 ir aplinkraštyje 709/5/96, vadinamuosiuose „Tour Ope-

10 — 26 straipsnio 4 dalis.

11 — Toliau — *Commissioners*.

rators' Margin Scheme“ (Turų operatorių maržos schema). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad dėl šio proceso šiuose aplinkraščiuose numatytos schemos gali būti laikomos tapačiomis ¹².

C — *Sprendimas Madgett ir Baldwin*

15. TOMS schema numato, kad turų operatorius, kurio paslaugą sudaro ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir jo paties paslaugos, turi paskirstyti paslaugų paketo bendrą kainą pagal sąnaudas, kurias jis patyrė teikdamas kiekvienos šios rūšies paslaugas. Paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, sąnaudos atitinka sumą, kurios tretieji asmenys reikalauja iš operatoriaus. Jo paties teikiamų paslaugų sąnaudos apskaičiuojamos pagal jo buhalterinę apskaitą. Jis, atskirai apskaičiavęs paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis, sąnaudas ir savo paties teikiamų paslaugų sąnaudas, turi išskaičiuoti šias sąnaudas iš bendros nustatytos kainos, kad nustatytų bendrą maržą. Paskui jis turi paskirstyti šią bendrą maržą proporcingai savo paties teikiamų paslaugų bendroms sąnaudoms ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, sąnaudoms. Paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, maržai taikoma Šeštosios direktyvos 26 straipsnio schema, o paslaugų paketo dalis, atitinkanti paties operatoriaus teikiamas paslaugas, apmokestinama pagal šios direktyvos bendras taisykles.

16. Madgett ir Baldwin turėjo viešbutį Devone, Anglijoje. 90 % jų klientų pirkdavo paslaugų paketą, t. y. mokėdavo nustatytą sumą už apgyvendinimą su daliniu maitinimu, atvežimą į viešbutį iš įvairių vietų ir vienos dienos ekskursiją autobusu. Kiti viešbučio klientai patys pasirūpindavo atvykimu į viešbutį ir išvykimu iš jo, nesinaudavo ekskursija ir mokėdavo kitokią kainą. Madgett ir Baldwin naudodavosi kitų įmonių paslaugomis, kad užtikrintų savo klientų atvežimą į viešbutį ir ekskursiją autobusu.

17. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatyta speciali schema skirta išvengti problemų, susijusių su paslaugų gavimu įvairiose valstybėse narėse, ji taip pat taikytina, kai paslaugos yra teikiamos vienoje valstybėje ¹³. Be to, jis teigė, kad ši schema turi būti taikoma ne tik ūkio subjektams, oficialiai priskiriamiems prie kelionių organizatorių ir turų operatorių, bet ir viešbutininkams, pavyzdžiui, Madgett ir Baldwin, kurie teikia kelionių paslaugas naudodamiesi trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, nes šios paslaugos nėra tik

12 — Toliau – TOMS schema.

13 — 19 punktas.

papildomos paslaugos pačių viešbutininkų teikiamų paslaugų atžvilgiu¹⁴.

18. Teisingumo Teismas taip pat išnagrinėjo klausimą, kaip skaičiuoti apmokestinamą maržą, kai paslaugų paketą sudaro paties ūkio subjekto paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis.

19. Pirmą, iš Šeštosios direktyvos 26 straipsnio turinio, jo tikslų ir nukrypstančio nuo bendros schemos pobūdžio jis padarė išvadą, kad nurodyto straipsnio speciali schema turi būti taikoma tik paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis¹⁵.

20. Iš šio nagrinėjimo išplaukia, kad kelionių organizatoriai turi taip paskirstyti jų klientų sumokėtą paslaugų paketo kainą, kad galima būtų nustatyti iš paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, gautą pelną. Vis dėlto Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nenumato paslaugų paketo, kurį sudarytų paties ūkio subjekto teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, todėl neapibrėžia kriterijų, kaip apskaičiuoti šį pelną ir išskaičiuoti iš paslaugų paketo kainos sumą, atitinkančią paties ūkio subjekto teikiamas paslaugas. Be to, kadangi paslaugų paketo kaina nustatyta už paties ūkio subjekto teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų

asmenų teikiamomis paslaugomis, sąvoka „atlygis“ šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio a punkto prasme negali būti naudojama kaip pastarųjų apmokestinamoji vertė.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas pateikė Teisingumo Teismui klausimą dėl kriterijaus, pagal kurį būtų galima nustatyti paslaugų paketo dalį, kurią sudaro paties ūkio subjekto paslaugos. Jis pasiūlė du galimus metodus, iš kurių vienas grindžiamas ūkio subjekto faktiškai patirtomis šių paslaugų sąnaudomis pagal TOMS schemą, o antras – jų rinkos verte. Taikant šį antrą metodą, viešbutininkų teikiamo paslaugų paketo dalį sudarančio apgyvendinimo vertė nustatoma atsižvelgiant į kambarių ir dalinio maitinimo kainas, kurias moka paslaugų paketu nesinaudojantys klientai. Pagal šį metodą siekiant nustatyti paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis, vertę, pakanka išskaičiuoti iš paslaugų paketo bendrą apgyvendinimo vertę, apskaičiuotą pagal kainas, taikomas neperkant paslaugų paketo, nes apgyvendinimo kaina apima pelną ir su juo susijusias sąnaudas. Atskaičius paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų paslaugomis, kainą nustatoma Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta apmokestinama marža.

22. Palyginęs šiuos du pasiūlytus metodus, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nė vienas iš jų neleidžia tiksliai nustatyti, kokį realų atlygį ūkio subjektas gautų už savo paties paslaugas. Pavyzdžiui, faktinėmis sąnaudomis grindžiamu metodu tinkamai neatsižvel-

14 — 20–27 punktai.

15 — 32–35 punktai.

giama į paslaugų paketo turinį, nes nėra pagrindo manyti, kad kiekvienos iš dviejų į paslaugų paketą įeinančių paslaugų pelnas yra proporcingas jų atitinkamų sąnaudų daliai¹⁶.

paslaugų rinkos vertės (metodo) naudojimo privalumas yra jo paprastumas, turint omenyje, kad įvairių tokių paslaugų vertės elementų išskirti nebūtina.

23. Be to, paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų rinkos verte grindžiamas metodas, nustatytas šiuo atveju atsižvelgiant į kambarių ir dalinio maitinimo kainas, viešbučio taikomas, kai klientai neperka paslaugų paketo, taip pat gali būti iš dalies neteisingas, nes paslaugų paketo dalį sudarančio apgyvendinimo kaina nebūtinai yra tapati apgyvendinimo kainai, kai jis siūlomas kaip vienintelė paslauga¹⁷.

46. Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tai, jog šiuo atveju nustatyta, kad paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, PVM nuo maržos apskaičiavimas naudojant vieną arba kitą variantą iš esmės leistų gauti tą pačią PVM sumą, negalima reikalauti, kad ūkio subjektas apskaičiuotų jo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį pagal faktinių sąnaudų metodą, jeigu įmanoma nustatyti šią paslaugų paketo dalį, remiantis jį sudarančias paslaugas atitinkančių paslaugų rinkos verte.

24. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pastarasis metodas turi privalumą, nes yra paprastesnis už faktinių sąnaudų metodą. Jis baigė savo nagrinėjimą tokiomis pastabomis:

„45. Paties ūkio subjekto paslaugų faktinių sąnaudų metodas reikalauja kelių sudėtingų paskirstymų ir prideda jam daug papildomo darbo. Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 76 punkte, paties ūkio subjekto teikiamų

47. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į *VAT and Duties Tribunal* pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jei ūkio subjektas, kuriam taikomos šio straipsnio nuostatos, už nustatytą kainą sudaro sandorius dėl paslaugų paketo, kurio dalį sudaro jo paties teikiamos paslaugos, o kitą dalį – kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamos paslaugos, šiame straipsnyje numatyta PVM schema taikoma tik trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms. Negalima reikalauti, kad ūkio subjektas

¹⁶ — 43 punktas.

¹⁷ — 44 punktas.

apskaičiuotų jo paties teikiamoms paslaugoms tenkančią paslaugų paketo kainos dalį pagal faktinių sąnaudų metodą, jeigu įmanoma nustatyti šią paslaugų paketo dalį, remiantis ji sudarančias paslaugas atitinkančių paslaugų rinkos verte.“

1996 m. ir 1997 m., PVM skolą, išskaičiusi bilietų, sudarančių kelionės paslaugų paketo dalį, „rinkos vertę“.

II — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

25. *My Travel* siūlo organizuotas keliones užsienyje už nustatytą kainą. Ši bendrovė reguliariai perka iš trečiųjų asmenų apgyvendinimo paslaugas. Tačiau kadangi ji turi savo aviakompaniją, paprastai pati pasirūpina keliautojų nusikraidinimu iki jų kelionės tikslo.

26. Taip pat ji užsiima mažmeniniu lėktuvo bilietų skrydžiams jos lėktuvu arba kitų bendrovių lėktuvais, vadinamųjų „seat only“ (tik skrydis), pardavimu visuomenei bei lėktuvo bilietų kitiems turų operatoriams, vadinamųjų „brokeed seats“, pardavimu (didmeninis bilietų pardavimas).

27. Ji deklaravo savo 1995–1999 m. mokėtiną PVM, taikydama TOMS schemą. Priėmus minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin*, ji perskaičiavo savo trejų metų, t. y. 1995 m.,

28. Šią rinkos vertę *My Travel* nustatė dviem metodais. Nustatydama rinkos vertę 1995 m. ir, atrodo, 1996 m. ji prie paslaugų paketo dalį sudarančių lėktuvo bilietų savikainos pridėjo antkainį, lygų antkainiui, kurį ji teigė taikiusi mažmeniniam bilietų pardavimui tuo pačiu laikotarpiu.

29. 1995 m. *My Travel* taip pat pardavė kelionės paslaugų paketus, į kuriuos įtraukti kruizai, kelionė lėktuvu ir automobilio nuoma bei apgyvendinimas kempinge. Tačiau ji perskaičiavo savo mokesčio skolą, taikydama rinkos vertės kriterijų tik kelionių lėktuvu atžvilgiu, pripažindama, kad neturėjo tinkamų atitikmenų, su kuriais galėtų palyginti kitas jos pačios teikiamas paslaugas.

30. Vidaus dokumento „Route Profitability Report“ (Reisų pelningumo ataskaita) pagrindu *My Travel* įvertino 1997 m. „vidutinės linijos pajamas“, gautas už paslaugų paketo nepirkusiems keleiviams parduotus lėktuvo bilietus, po 153 GBP.

31. Šiuo pagrindu perskaičiavusi lėktuvo bilietų, parduotų paslaugų pakete, savikainą, *My Travel* kreipėsi į *Commissioners* dėl 212 000 GBP už 1995 m., 2 004 857 GBP už 1996 m. ir 711 051 GBP už 1997 m. gražinimo.

32. Reikalaujamos sumos didelės, *inter alia*, todėl, kad *My Travel* taikytas metodas padidino paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią vežimo paslaugoms, kurios pagal nacionalinę teisę yra apmokestinamos 0% mokesčio tarifu.

33. *Commissioners* atmetė šiuos prašymus. Jie nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, jog, jų manymu, iš minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* išplaukia, kad rinkos verte grindžiamas metodas negali būti taikomas, jeigu, kaip antai *My Travel* atveju, jis neturi paprastumo privalumo, jį taikant paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, tenkančios maržos dydis neatspindi tikrovės ir jis labai iškreipia PVM skolos dydį. Be to, jie pabrėžė, kad šis sprendimas neleidžia pasirinktinai naudoti šio metodo ir kad 153 GBP suma neatspindi lėktuvo bilietų, parduotų paslaugų pakete, rinkos vertės.

34. *My Travel* priešingai nurodė, kad minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas atmetė argumentus, jog faktinių sąnaudų kriterijus yra patikimesnis įvairių paslaugų paketo elementų vertės rodiklis. Taip pat ji pabrėžė, jog negali būti reikalaujama, kad abiem metodais apskaičiuota PVM skola būtų vienoda, nes tai priverstų ūkio subjektus atlikti skaičiavimus kiekvienu iš šių metodų. Dėl šiamo sprendime nurodyto motyvo, kad rinkos verte grindžiamas metodas paprastesnis, ji teigia, kad tai tik veiksny, į kurį atsižvelgta priimant sprendimą, o ne šio metodo taikymo sąlyga.

35. *My Travel* nuomone, ji turėjo teisę takyti rinkos verte grindžiamą metodą, nes turi tinkamą atitikmenį, pavyzdžiui, kelionėms lėktuvu, ir Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nedraudžia jai tuo pačiu metu taikyti šį ir faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. 153 GBP suma atspindi vidutinę atskirai parduotų lėktuvo bilietų vertę ir gali būti naudojama nustatant paslaugų pakete siūlomų kelionių kainą, nes minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas reikalavo, kad ūkio subjektas nustatytų savo paties teikiamų paslaugų rinkos vertę, remdamasis ne tapačių, o tik jas atitinkančių paslaugų verte.

III — Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikti klausimai

36. Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio ir minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* išaiškinimu:

„1. Kokiomis sąlygomis, jei tai įmanoma, turų operatorius, užpildęs finansinių metų (PVM) deklaraciją ir taikydamas faktinių sąnaudų metodą, kurį vienintelį numato direktyvą įgyvendinantys nacionalinės teisės aktai, vėliau turi teisę perskaičiuoti savo PVM skolą, iš dalies taikydamas šio sprendimo 46 punkte apibūdintą rinkos vertės metodą?

a) Ar šis turų operatorius gali pasirinktinai taikyti rinkos vertės metodą skirtingais finansiniais metais ir, jei gali, kokiais atvejais?

b) Jei šis turų operatorius dalį į paslaugų paketą įeinančių savo paties teikiamų paslaugų (šiuo atveju –

keliones lėktuvu) parduoda visuomenei atskirai nuo paslaugų paketo, tačiau kitas į paslaugų paketą įeinančias savo paties teikiamas paslaugas (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinimą kempinge) parduoda tik paslaugų pakete, ar jis gali:

— šiems paslaugų paketams (kurių yra gerokai daugiau) taikyti rinkos vertės metodą, jei jis gali nustatyti visų savo paties teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų (šiuo atveju – kelionių lėktuvu) vertę, atsižvelgdamas į paslaugų, neįeinančių į paslaugų paketą, pardavimą visuomenei,

— ar tais atvejais, kai paslaugų paketas apima paties turų organizatoriaus teikiamas paslaugas, kurias jis visuomenei parduoda tik paslaugų pakete (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinimą kempinge), šis turų operatorius gali taikyti rinkos vertės metodą visuomenei parduodamų savo paties teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų (šiuo atveju – kelionių lėktuvu) vertei nustatyti, kai neįmanoma nustatyti kitų rinkinio paslaugų rinkos vertės?

- c) Ar kelių metodų naudojimas turi būti: a) paprastesnis; b) gerokai paprastesnis; ar c) nedaug sudėtingesnis?
- d) Ar taikant rinkos vertės metodą nustatyta PVM skola turi būti tokio paties arba labai panašaus dydžio, kaip taikant sąnaudų metodą?

inter alia, žodžių „jei tai būtų įmanoma“ matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar turų operatorius, užpildęs mokesčio laikotarpio PVM deklaraciją, taikydamas Šeštąją direktyvą įgyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, turi teisę perskaičiuoti savo PVM skolą, vado-vaudamasis Teisingumo Teismo sprendimu ir taikydamas metodą, kuris šiuo sprendimu pripažintas atitinkantis minėtą direktyvą.

2. Ar nurodytomis bylos aplinkybėmis galima nustatyti savo paties teikiamų paslaugų dalį, susijusių su parduodamomis, į kelionės paslaugų paketą įeinančiomis kelionėmis lėktuvu, pagal: a) nagrinėjamų finansinių metų vidutinę lėktuvo bilieto savikainą, pridėdant prie jos vidutinę maržą, kurią turų operatorius gavo parduodamas tik bilietus pardavimui; arba b) tais pačiais finansiniais metais turų operatoriaus vidutinės pajamos, gautos parduodant tik bilietus?“

38. Mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką, kai Teisingumo Teismas pagal EB sutarties 234 straipsniu jam suteiktą kompetenciją išaiškina Bendrijos teisės normą, jis patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento¹⁸. Kitaip yra, tik kai pats Teisingumo Teismas išimties tvarka savo sprendimu apriboja šio išaiškinimo galiojimą laiko atžvilgiu¹⁹. Taigi prejudicinis sprendimas gali turėti poveikį teisiniams santykiams, atsiradusiems iki jo priėmimo, netgi jei šie santykiai nebuvo skundžiami. Iš to išplaukia, *inter alia*, kad administracinė valdžios institucija pagal savo

IV — Vertinimas

A — Dėl pirmojo klausimo

37. Pirmasis klausimas apima kelis dalykus. Visų pirma iš šio klausimo pirmo sakinio,

18 — Žr., *inter alia*, 1980 m. kovo 27 d. Sprendimą *Denkavit Italiana* (61/79, Rink. p. 1205, 16 punktas); 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 39 punktas) ir 2004 m. sausio 13 d. Sprendimą *Kühne & Heitz* (C-453/00, Rink. p. I-837, 21 punktas).

19 — Žr., *inter alia*, minėtą sprendimą *Denkavit Italiana* (17 punktas) ir 2001 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Griesmar* (C-366/99, Rink. p. I-9383, 74 punktas). Dėl su PVM susijusių principų taikymo pastaruoju metu žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimą *Linneweber ir Akrivitis* (C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 41–45 punktai).

kompetenciją turi taikyti išaiškintą Bendrijos teisės normą net teisiniams santykiams, atsiradusiems iki Teisingumo Teismo sprendimo dėl prašymo išaiškinti priėmimo²⁰.

39. Taip pat pagal nusistovėjusią teismų praktiką, jei valstybė narė surinko iš apmokestinamųjų asmenų mokesčius, pažeisdama Teisingumo Teismo išaiškintas Bendrijos teisės normas, šie apmokestinamieji asmenys turi teisę juos susigrąžinti. Paprastai nurodoma, kad ši teisė susigrąžinti mokesčius papildoma Teisingumo Teismo išaiškintomis Bendrijos teisės nuostatomis suteiktas teisės ir yra jų pasekmė²¹.

40. Be to, nustatyta, kad nesant mokesčių grąžinimą reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė turi numatyti vidaus teisės aktuose šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti nemažiau palankios nei panašioms veiksmams pagal vidaus teisę

taikomos sąlygos ir nedaryti Bendrijos teisės nustatytų teisių įgyvendinimo praktiškai neįmanomą²². Pagal šią teismų praktiką apmokestinamasis asmuo, nepagrįstai sumokėjęs PVM, gali nuo Šeštajai direktyvai prieštaraujančių nacionalinės teisės aktų įsigaliojimo dienos prašyti grąžinti šią sumą vidaus teisės nustatyta tvarka, jei ši tvarka atitinka ekvivalentiškumo ir veiksmingumo reikalavimus²³.

41. Mano nuomone, iš visos šios teismų praktikos galima daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam valdžios institucijos arba nacionalinis teismas pripažino teisę susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM vidaus teisės numatytomis sąlygomis, jeigu jos atitinka ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, taip pat turi turėti galimybę tomis pačiomis sąlygomis perskaičiuoti mokesčio sumą, kurią jis yra skolingas, taikydamas metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę, ir atitinkamai pataisyti PVM deklaracijas.

42. Taigi siūlau į šią pirmojo klausimo pirmą dalį atsakyti, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, užpildęs mokesstinio laiko-

20 — Žr., *inter alia*, 1989 m. birželio 22 d. Sprendimą *Fratelli Costanzo* (103/88, Rink. p. 1839, 33 punktas); 1993 m. sausio 19 d. Sprendimą *Kontisija prieš Italiją* (C-101/91, Rink. p. I-191, 24 punktas); 2001 m. birželio 28 d. Sprendimą *Lasy* (C-118/00, Rink. p. I-5063, 52 punktas) ir minėtą sprendimą *Kühne & Heitz* (22 punktas).

21 — Žr., *inter alia*, 1988 m. vasario 2 d. Sprendimą *Barra* (309/85, Rink. p. 355, 17 punktas) ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendimą *Weber's Wine World ir kt.* (C-147/01, Rink. p. I-11365, 93 punktas).

22 — Žr. *inter alia* 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *San Giorgio* (199/82, Rink. p. 3595, 12 punktas) ir minėtą sprendimą *Weber's Wine World ir kt.* (103 punktas).

23 — Minėtas sprendimas *BP Soupergaz* (42 punktas). Taip pat žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325, 47 punktas).

tarpio PVM deklaraciją, taikydamas Šeštąją direktyvą įgyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, nacionalinės teisės numatytomis sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaičiuoti savo PVM skolą, taikydamas metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę.

43. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo apie sąlygas, kuriomis turų operatorius, už nustatytą paslaugų paketo kainą teikdamas savo paslaugas ir trečiųjų asmenų teikiamas paslaugas, gali taikyti rinkos verte grindžiamą metodą, kad atskirtų šios paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią jo paties teikiamoms paslaugoms.

44. Tiksliau tariant, jis iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnis šiuo atveju turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, už paslaugų paketo kainą teikdamas keliautojams savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį rinkos vertės pagrindu, jeigu ši vertė gali būti nustatyta, arba ar šis apmokestinamasis asmuo gali laisvai pasirinkti taikyti šį arba faktinių sąnaudų kriterijų. Minėtas teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo, kiek

rinkos verte grindžiamo metodo taikymas turi būti paprastesnis minėtam apmokestinamajam asmeniui ir ar jam taikoma sąlyga, kad taikant šį metodą nustatyta PVM skola turi būti tokio paties arba labai panašaus dydžio, kaip taikant paslaugų faktinių sąnaudų metodą.

45. Tai pat jis klausia, ar rinkos vertės kriterijus yra taikytinas paties ūkio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių minėta vertė gali būti nustatyta, jeigu tais pačiais finansiniais metais tam tikrų į paslaugų paketą įeinančių paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertė negali būti nustatyta, nes apmokestinamasis asmuo neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

46. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog jis pateikia šiuos klausimus, nes minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* nerado jokie įrodymo, kad Teisingumo Teismas vienaip ar kitaip norėjo apriboti rinkos verte grindžiamo metodo naudojimą, kai apmokestinamasis asmuo gali „atskirti šią paslaugų paketo dalį paslaugų, analogiškų rinkinio paslaugoms, rinkos vertės pagrindu“. Jis taip pat negalėjo aiškiai nustatyti, ar šio sprendimo 43–47 punktai nustato sąlygas, kurios būtinai turi būti patenkintos, kad apmokestinamajam asmeniui būtų leista taikyti šį paskirstymo metodą, ar šie punktai tik nurodo kriterijus, į kuriuos atsižvelgė Teisingumo Teismas priimdamas sprendimą.

47. Šie klausimai skatina išnagrinėti, pirma, ar minėtas sprendimas *Madgett ir Baldwin* turi būti šiuo atveju suprantamas taip, kad apmokestinamojo asmens galimybę paskirstyti nustatytą kainą, taikant rinkos vertės kriterijų, lemia tai, jog šiam apmokestinamajam asmeniui minėto metodo taikymas būtų gerokai paprastesnis ir jį taikant PVM skola būtų tokia pati kaip taikant faktinių sąnaudų metodą.

Jungtinės Karalystės vyriausybė neturi teisės keisti savo PVM deklaracijų, taikydamos rinkos vertės metodą, nes jis galėjo nesunkiai jas užpildyti taikydamos faktinių sąnaudų metodą, be to šis pakeitimas gerokai sumažino jo mokesstinę skolą.

50. Nepritariu Jungtinės Karalystės vyriausybės siūlomo minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* aiškinimui.

48. Antra, prireikus apsvaistysiu, ar apmokestinamasis asmuo gali laisvai taikyti rinkos vertę grindžiamą metodą vienu ar kitu mokesčiniu laikotarpiu. Galiausiai išnagrinėsiu, ar apmokestinamasis asmuo gali taikyti šį metodą tik tam tikroms savo paties teikiamoms paslaugoms, kai tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu jis negali nustatyti kitų savo paties teikiamų paslaugų, įeinančių į paslaugų paketą, rinkos vertės.

51. Mano nuomone, iš šio sprendimo 45 punkto matyti, jog motyvai, kuriais vadovaudamasis Teisingumo Teismas konstatavo, kad rinkos vertę grindžiamas metodas turi paprastumo pranašumą, nesusiję su ypatingomis šios bylos aplinkybėmis. Teisingumo Teismas nustatė šį didesnį paprastumą ne konkrečiu *Madgett ir Baldwin* atveju, bet dviejų konkuruojančių metodų bendrų taikymo sąlygų atžvilgiu, tiesiogiai remdamasis mano išvados šioje byloje 76 punktu²⁴. Kadangi rinkos vertę grindžiamas metodas

49. Taigi visų pirma reikia išnagrinėti, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nurodyto apmokestinamojo asmens paslaugų paketo kainos paskirstymas, taikant rinkos vertės kriterijų, galimas tik su sąlyga, kad konkrečiu atveju šio metodo taikymas būtų iš esmės paprastesnis ir jį taikant PVM skola būtų panaši, kaip taikant faktinių sąnaudų metodą. Reikia nustatyti, ar toks apmokestinamasis asmuo, koks yra *My Travel*, kaip teigia

24 — Šis punktas buvo suformuluotas taip: „Paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertės išskaitymas turi paprastumo pranašumą, tačiau, kaip pažymėjau, tiksliai neatspindi šių paslaugų struktūros kainos paslaugų pakete. Kadangi pagal sąnaudų apskaičiavimu grindžiamą metodą remiantis bendruoju pelnu reikia nustatyti apmokestinamąjį pelną, šiuo atveju nėra būtina atskirti įvairių paslaugų vertės elementų. Pelnas ir sąnaudos kartu sudaro paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų referencinę vertę, kurią pakanka išskaičiuoti iš paslaugų paketo (vertės) tam, kad gautų paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, vertę. Atlikus aprašytą pastarųjų paslaugų kainos išskaitymą, gaunama apmokestinamoji marža, nepaskirstant paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų vertės“.

iš esmės turi paprastumo pranašumą faktinėmis sąnaudomis grindžiamo metodo atžvilgiu, į jį pagal šį sprendimą turi būti atsižvelgta²⁵.

52. Be to, kaip tai pabrėžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir ieškovė pagrindinėje byloje, siekiant nustatyti kelionių organizatoriaus arba turų operatoriaus sumokėtą PVM, šio metodo taikymui taikant sąlygą, kad kiekvieno apmokestinamojo asmens atveju jis būtų iš tikrųjų paprastesnis nei grindžiamas faktinėmis sąnaudomis metodas, reikėtų padaryti apmokestinamosios vertės, kuri yra pagrindinis PVM sistemos elementas, nustatymą priklausomą nuo keliančio abejones ir tam tikra dalimi subjektyvaus vertinimo. Taigi tokia sąlyga prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris ypač tokiose finansines pasekmes turinčiose srityse, pavyzdžiui, PVM, reika-

lauja, kad Bendrijos teisės aktai būtų aiškūs ir numatomi²⁶.

53. Ta aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, *My Travel*, galėjo užpildyti savo PVM deklaracijas pagal TOMS schemą, taikydamas faktinių sąnaudų kriterijų, atrodo, nesusidurdamas su ypatingais sunkumais, mano nuomone, neturi jam trukdyti užpildyti jas iš naujo, taikant rinkos verte grindžiamą metodą.

54. Taip pat nemanau, kad minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 46 straipsnyje esanti formuluotė, kad „atsižvelgiant į tai, jog šiuo atveju yra nustatyta, kad paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, PVM apskaičiavimas, taikant vieną arba kitą alternatyvą, iš esmės atveda prie tos pačios PVM sumos“, turi būti suprantama kaip rinkos vertės metodo taikymo sąlygos išraiška. Mano nuomone, toks aiškinimas neatitinka išnagrinėtų motyvų formuluotės. Iš tikrųjų šis argumentas yra pateiktas tarp brūkšnių, po žodžių „esant šioms aplinkybėms“, kurie nurodo, kad Teisingumo Teismo šiame 46 ir paskesniuose punktuose pateikta išvada išplaukia iš pirmesniuose punktuose išdėstytų teiginių. Taigi aplinkybė, kad taikant du konkuruojančius metodus šiuo atveju nustatomas toks

25 — Tos pačios bylos savo išvados 77 ir 78 punktuose pažymėjau, kad sąnaudų metodas reikalauja sudėtingo įvairių kainos elementų vertinimo, kurio negalima atlikti nepaskirsčius bendrųjų išlaidų tarp paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų, kurių išskyrimas iš paslaugų paketo duos naudojamą apskaičiuojant apmokestinamąją vertę bendrąjį pelną, ir paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų, neįeinančių į paslaugų paketą. Be to, nuorodą į rinkos vertę taip pat pašalina neaiškumus, susijusius su sąnaudų, kurios turi būti atskaičiuotos, pobūdžiu. Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies trečiasis sakinys numato kelionių operatoriaus paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, faktinių sąnaudų išskaitymą, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Be to, neatitinkančios šios sąlygos, bet vis dėlto naudojamos ūkio subjekto veikloje bendrosios išlaidos sudaro apmokestinamojo pelno iš paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, dalį, nors jos neįeina į paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų pelną. Sąnaudų apskaičiavimas priverstų paskirstyti šias išlaidas tarp šių paslaugų rūšių. Tačiau paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertė jas jau apima ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, maržos apskaičiavimas nereikalauja jų išskirti.

26 — Žr. 1990 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-30/89, Rink. p. I-691, 23 punktas) ir būtent dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatytos specialios schemos – 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-74/91, Rink. p. I-5437, 17 punktas).

pats mokestinis įsiskolinimas, yra tik papildomas veiksnys.

55. Be to, Jungtinės Karalystės palaikomas aiškinimas iš tikrųjų įpareigoję apmokestinamuosius asmenis, užpildžius savo mokesčių deklaracijas taikant rinkos vertę grindžiamą metodą, atlikti visus veiksmus, reikalingus taikyti faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Taigi dėl šio sprendimo rinkos vertės kriterijaus taikymas netektų pranašumo, kurio atžvilgiu Teisingumo Teismas manė, kad jis yra esminis požymis, dėl kurio šis kriterijus bendrai yra lengviau taikomas nei faktinių sąnaudų kriterijus. Šis sprendimas taip pat galėtų padaryti negaliojantį rinkos vertės kriterijaus taikymą, jeigu, kaip yra šioje byloje, paties ūkio subjekto teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, būtų apmokestinamos skirtingais PVM tarifais.

56. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nurodyto apmokestinamojo asmens, kuris teikia keliautojams už nustatytą paslaugų paketo kainą savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, rinkos vertės kriterijaus taikymas, siekiant paskirstyti šią nustatytą kainą, mano nuomone, nepriklauso nuo sąlygos, kad turi išeiti tą patį PVM skolą, kuri būtų gauta taikant faktinių sąnaudų kriterijų. Ta pagrindinės bylos aplinkybė, kad šio kriterijaus taikymas gerokai sumažintų *My Travel* mokesstinę skolą, neturi trukdyti jo taikymui.

57. Antra, reikia nustatyti, ar rinkos vertės kriterijaus taikymas, kai rinkos vertė gali būti nustatyta, turi būti paliktas apmokestinamojo asmens nuožiūrai.

58. Šio klausimo prasmė aiškiai išplaukia iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Reikia nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, *My Travel*, užpildęs savo 1995–1999 m. PVM deklaracijas taikydamas faktinių sąnaudų kriterijų, turi teisę perskaičiuoti savo mokesstinę skolą, taikydamas rinkos vertės kriterijų tik tais trejais metais, kurių atžvilgiu pastarojo metodo taikymas gerokai sumažintų jo mokesstinę skolą.

59. Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiesa, kad minėtame *Madgett ir Baldwin* sprendime Teisingumo Teismo pateikto atsakymo į klausimus, jog „negalima reikalauti, kad ūkio subjektas apskaičiuotų savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį pagal faktinių sąnaudų metodą, jeigu įmanoma atskirti šią paslaugų paketo dalį remiantis analogiškų sudarančioms rinkinio dalį paslaugų rinkos vertė“²⁷, formuluotė gali būti dviprasmiška. Tačiau nemanau, kad šiuo atsakymu Teisingumo Teismas norėjo pasakyti, jog galintis nustatyti savo paties teikiamų paslaugų rinkos vertę apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinktinai taikyti šį kriterijų arba

27 — Sprendimo 47 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punkto antrąs sakinius.

faktinių sąnaudų kriterijų, turėdamas vienintelį tikslą – sumažinti savo mokestinę skolą.

60. Mano manymu, toks požiūris neatitinka pagrindinio principo, kuriuo yra grindžiamas PVM. Iš tikrųjų reikia priminti, jog šis principas pasireiškia tuo, kad minėtas mokestis yra vartojimo mokestis. Jis yra tiesiogiai proporcingas prekių bei paslaugų kainai ir apmokestinamieji asmenys perveda jį kiekviename gamybos ar platinimo etape į mokesčių administravimo institucijos, kuriai jie turi jį sumokėti, sąskaitą, bei iš esmės yra mokamas tik galutinių vartotojų²⁸. Todėl šios sistemos taikymas reikalauja, kad konkrečios šalies mokesčių administratorius nustatytų savo apmokestinamųjų asmenų tapatybę, kad jie teiktų tikslią atskaitomybę bei kad periodiškai teiktų šiai institucijai deklaracijas. Taigi, remiantis šios sistemos pagrindiniu principu ir jos veikimo sąlygomis, mokesčių administratoriaus renkamas PVM turi būti lygus mokesčiui, kuriuo apmokestinamas galutinis vartotojas.

61. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje kelionių organizatoriams ir turų operatoriams numatytos specialios schemos taikymo sąlygos, kai apmokestinamasis asmuo už nustatytą paslaugų paketo kainą teikia keliautojui savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, neturi kelti abejonių dėl šio pagrindinio PVM sistemos principo.

28 — Žr., *inter alia*, dėl PVM sistemos pristatymo 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339, 18–24 punktai).

Todėl pritariu Europos Bendrijų Komisijos pozicijai, pagal kurią paslaugų paketo kainos paskirstymas, kalbant apie paties ūkio subjekto teikiamas paslaugas, turi iš esmės pasiekti rezultatą, maksimaliai panašų į tą, kuris būtų pasiektas taikant įprastą PVM schemą, kaip išplaukia iš šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto bei nusistovėjusios teismų praktikos, pagal kurią apmokestinamąją vertę sudaro už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas operatoriaus faktiškai gautas atlygis, o ne atlygis, kurį buvo tikimasi gauti pagal objektyvius kriterijus²⁹.

62. Tačiau, skirtingai nei Komisija, nemanau, kad rinkos vertės kriterijui reikia suteikti pirmenybę faktinių sąnaudų metodo atžvilgiu todėl, jog, šios institucijos manymu, jis turi pranašumą, nes leidžia tiksliau nustatyti nustatytos kainos dalis, kurios turi būti taikomos atitinkamai savo paties teikiamoms paslaugoms ir paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis. Teisingumo Teismas, neatsižvelgdamas į šį pranašumą, minėtame sprendime

29 — Dėl panašios į „atlygis“ sąvokos, esančios 1967 m. balandžio 11 d. Antrojeje Tarybos direktyvoje 67/228/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo — Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo taisyklės (OL 71, p. 1303) žr. 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445, 13 punktas); dėl Šeštojoje direktyvoje esančios „atlygis“ sąvokos — 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 16 punktas); 1994 m. birželio 2 d. Sprendimą *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 18 punktas); minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin* (40 punktas) ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimą *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 22 punktas).

Madgett ir Baldwin nusprendė, kad šis kriterijus yra tinkamas paskirstymo kriterijus.

63. Šiame sprendime jis pažymėjo, kad rinkos vertė grindžiamas metodas taip pat iš dalies yra neteisingas, nes leidžia daryti prielaidą, kad įeinančių į paslaugų paketą savo paties teikiamų paslaugų kaina yra identiška atskirai teikiamų paslaugų kainai. Pagrindinėje byloje tai skatintų padaryti prielaidą, kad *My Travel* parduodamo lėktuvo bilieto, parduodamo kaip nustatytos kainos atostogų dalis, kaina yra identiška lėktuvo bilieto ta pačia kryptimi kainai, kai šis apmokestinamasis asmuo parduoda jį atskirai. Tačiau ši prielaida ne visada yra pagrįsta. Kaip pažymėjau išvadoje minėtoje byloje *Madgett ir Baldwin*³⁰, dažnai naudojimas paslaugų paketu suteikia galimybę pasiūlyti paslaugą už mažiausią kainą tam, kad padarytų visas siūlomas paslaugas patrauklesnes.

64. Pagal minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin* rinkos vertė grindžiamas metodas turi būti taikomas ne todėl, kaip teigia Komisija, kad jis bendrai leidžia pasiekti rezultatą, maksimaliai panašų į tą, kuris būtų gautas taikant įprastą PVM schemą, bet todėl, kad jis yra iš esmės paprastesnis už grindžiamą faktinėmis sąnaudomis metodą.

65. Tačiau, mano nuomone, tai neturi suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės neribotai taikyti šį kriterijų, žiūrint į tai, ar jis sumažintų jo mokesstinę skolą, palyginti su skola, kuri būtų gauta taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Pirma, iš tikrųjų niekas minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* neleidžia faktiškai patvirtinti teiginio, kad Teisingumo Teismas norėjo ūkio subjektams suteikti tokią teisę.

66. Antra, *My Travel* pasiūlytas šio sprendimo aiškinimas gali leisti apmokestinamiesiems asmenims savo nuožiūra keisti apmokestinamąją vertę, išplaukiančią iš Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikymo ir tą, kuriai taikoma bendra schema. Tokios galios apmokestinamiesiems asmenims suteikimas leistų jiems dirbtinai didinti apmokestinamąją vertę, kuriai taikomas mažiausias tarifas, bei sudarytų konkurencinę ūkio subjektų nelygybę tų subjektų, kurie įsteigė savo verslą arba turi nuolatinę įmonę valstybėje narėje, kuri tam tikrus sandorius apmokestina labai sumažintais tarifais arba 0% tarifu, pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė keleivių vežimo atveju³¹, naudai. Todėl toks aiškinimas

30 — PVM tarifui taikomos taisyklės yra iš esmės numatytos Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje. Pagal nagrinėjama šioje byloje laikotarpiu šio straipsnio taikomas versijas valstybės narės turi nustatyti įprastai taikomą PVM tarifą, kuris būtų ne mažesnis kaip 15%. Jos taip pat gali nustatyti vieną arba du sumažintus tarifus, taikomus tam tikroms tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, kurie būtų ne mažesni kaip 5%. Tačiau atskiros valstybės narės laikinai gali nustatyti mažesnius nei šie sumažinti tarifai tarifus (žr. įvairiose valstybėse narėse taikomų tarifų klausimu 2001 m. spalio 22 d. Komisijos ataskaitą COM(2001) 599 galutinė dėl sumažintų PVM tarifų, priimtą remiantis Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 4 dalimi).

galėtų prieštarauti PVM konkurencinio neutralumo principui.

67. Svarbu šiuo klausimu priminti, kad iš Šeštosios direktyvos devintos konstatuojamosios dalies išplaukia, jog Bendrijos įstatymų leidėjas norėjo, kad apmokestinamoji vertė būtų suderinta, „kad, taikant Bendrijos tarifą apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse narėse būtų gauti palyginami rezultatai“. Taigi apmokestinamosios vertės derinimas turi užtikrinti, kad panašios ekonominiu arba komerciniu požiūriu situacijos būtų traktuojamos identišškai PVM sistemos taikymo atžvilgiu. Be to, šis derinimas padeda užtikrinti šios sistemos neutralumą.

68. Todėl palaikau Komisijos poziciją, kad nustatytos paslaugų paketo kainos paskirstymas tarp savo paties teikiamų paslaugų ir paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, turi būti atliekamas pastarųjų paslaugų rinkos vertės pagrindu kiekvieną kartą, kai ši vertė gali būti nustatyta.

69. Tačiau, mano nuomone, negalima visiškai pašalinti tikimybės, kad galima nukrypti nuo šio principo taikymo. Kaip buvo matyti, rinkos vertės kriterijus taip pat iš dalies nepagrįstas, o vienas pagrindinių PVM principų yra jo neutralumas apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu. Nustatyta, kad bendroje

PVM sistemoje mokesčių administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio³². Todėl, mano manymu, galima pripažinti, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, galintis įrodyti, kad faktinėmis sąnaudomis grindžiamu metodu tinkamai atsižvelgiama į realią paslaugų paketo struktūrą, galėtų skirstyti šią nustatytą kainą, taikydamas šį metodą vietoje rinkos vertės grindžiamo metodo.

70. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai apmokestinamasis asmuo, remdamasis savo buhalterine apskaita, gali įrodyti, kad konkrečiu mokesčiniu laikotarpiu jis periodiškai fiksuodavo šias nustatytas kainas, siekdamas išskirti kiekvienų padarytų išlaidų teikiamą grynąjį pelną. Mano manymu, tokiu atveju apmokestinamosios vertės derinimo tikslas suteikti rinkos vertės kriterijui pagrindinio kriterijaus vaidmenį yra mažiau svarbus nei neutralumo reikalavimas.

71. Taigi manau, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, už paslaugų paketo kainą teikiantis savo paslaugas ir trečiųjų asmenų teikiamas paslaugas, iš esmės turi atskirti paslaugų paketo dalį, atitinkančią jo paties teikiamas paslaugas, taikydamas rinkos vertės grindžiamą metodą, jeigu ši vertė

32 — Minėtas sprendimas *Gibbs* (19 punktas) ir 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-427/98, Rink. p. I-8315, 28 ir 29 punktai).

gali būti nustatyta, išskyrus atvejus, kai jis gali įrodyti, kad nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu faktinėmis sąnaudomis grindžiamu metodu tinkamai atsižvelgta į efektyvią paslaugų paketo struktūrą.

72. Nacionalinis mokesčių administratorius ir prireikus nacionalinis teismas turi nustatyti, ar įmanoma atskirti paties ūkio subjekto teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį, taikant rinkos vertės kriterijų.

73. Minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas konstatavo, kad ši rinkos vertė turi būti nustatyta remiantis paslaugų, analogiškų apmokestinamojo asmens atskirai nuo paslaugų paketo teikiamoms paslaugoms, kaina³³. Komisija savo ruožtu mano, kad taip pat reikia atsižvelgti į kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamas analogiškas paslaugas.

74. Nepritariu pastarajam požiūriui dėl tokių priežasčių. Visų pirma, jis patvirtina minėtoje byloje *Madgett ir Baldwin* Švedijos vyriausybės pateiktą pasiūlymą, kuris, nors ir nebuvo visiškai atnestas šiame sprendime, Teisingumo Teismo nepatvirtintas. Taip pat,

kaip jau pažymėjau savo išvadoje šioje byloje³⁴, jis sukeltų daugiau sunkumų, nei turėtų privalumų. Viena vertus, iš tikrųjų vertė, apskaičiuota kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamų analogiškų paslaugų pagrindu, greičiausiai būtų netikra, nes neturėtų tiesioginio ryšio su apmokestinamomis paslaugomis. Kita vertus, kadangi referencinė vertė gali būti ginčijama ir tapti ekspertų ginčų objektu, yra neapibrėžtumo rizika.

75. Manau, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės tik patvirtina mano nagrinėjimą. Dėl didelio lėktuvo bilietų kainų svyravimo ir jų skirtingos, nelygu skrydžio tikslas, savi kainos, susijusių su vadinamosiomis „low cost“ (mažų kainų) bendrovėmis konkurencijomis šioje srityje, atitinkamų vežimų vertės nustatymas, remiantis kitų apmokestinamųjų asmenų atliktais vežimais, gali būti sudėtingas ir diskutuotinas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neginčija paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų rinkos vertės nustatymo būdo, kuris išplaukia iš minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin*. Taigi jam reikės nustatyti, ar *My Travel* atskirai parduodami lėktuvo bilietai gali sudaryti paslaugas, analogiškas toms, kurias apmokestinamieji asmenys teikia su paslaugų paketu, ir prireikus, remiantis atskirai parduotų bilietų kainomis, nustatyti šių bilietų rinkos vertę.

33 — Žr. minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin* (44 punktas). Primenu, kad jame buvo kalbama apie viešbučio taikomą kambario ir dalinio maitinimo kainą, kai klientai nesinaudoja paslaugų paketu.

34 — 72 punktas.

76. Taip pat šioje byloje yra klausiama, kaip paskirstyti nustatytą kainą, kai apmokestinamasis asmuo negali nustatyti kai kurių savo paties teikiamų paslaugų rinkos vertės dėl to, kad jis neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo. Šis pavyzdys atitinka 1995 finansinius metus, kuriais *My Travel* už nustatytą kainą pardavė organizuotą kelionę, pati pasirūpindama ne tik kelione lėktuvu, bet ir kruizais bei apgyvendinimu kempinguose, nors ji nepardavinėjo šios rūšies paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šis kriterijus vis dėlto yra taikomas paties ūkio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė gali būti žinoma, jeigu paslaugų paketas taip pat apima paties ūkio subjekto teikiamas paslaugas, kurių rinkos vertės negalima nustatyti, nes apmokestinamasis asmuo neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

77. Ta aplinkybė, kad negalima nustatyti visų apmokestinamojo asmens paties teikiamų paslaugų rinkos vertės, negali, mano nuomone, pateisinti šio kriterijaus netaikymo įvertinant paslaugas, kurių rinkos vertė gali būti žinoma. Nurodytu atveju yra žinoma, kad apmokestinamasis asmuo priverstas skirstyti nustatytą kainą, taikydamas du apskaičiavimo metodus. Todėl jis turi nustatyti savo paties teikiamų paslaugų, kurias jis teikia atskirai nuo paslaugų paketo, rinkos vertę tam, kad išskaičiuotų jų vertę iš paslaugų paketo kainos, paskui paskirstyti šios kainos likutį tarp paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir kitų savo paties teikiamų paslaugų, siekdamas nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnį apmokestinamą mar-

žą faktinėmis sąnaudomis grindžiamo metodo pagrindu.

78. Tačiau nemanau, kad taikant šiuos du metodus kartu yra susiduriama su neįveikiamais sunkumais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neminėjo tokių sunkumų, o iš bylos medžiagos išplaukia, kad *My Travel* galėjo perskaičiuoti savo 1995 m. PVM skolą, išskaičiuodama tik kelionių lėktuvu rinkos vertę. Be to, pažymėjau, dėl kokių priežasčių rinkos vertės kriterijaus taikymui neturėjo, mano nuomone, būti nustatyta sąlyga, kad jis turėtų būti paprasčiau įgyvendinamas kiekvieno konkretaus apmokestinamojo asmens atveju.

79. Be 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 nustatytoji³⁵, nenumato supaprastinti atskaitomybės reikalavimų, kuriuos numato įprasta PVM sistema. Šio straipsnio 3 dalis numato, kad kai ūkio subjekto užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomi sandoriai yra vykdomi ir Bendrijos

35 — Savo išvados byloje *Harbs* (2004 m. liepos 15 d. Sprendimas C-321/02, Rink. p. I-7101) 3–5 ir 39 punktuose paminėjau priežastis, kurios paskatino Bendrijos teisės aktų leidėją šiuo ūkio subjektų atžvilgiu numatyti specialią schemą.

ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio yra atleidžiama tik ta paslaugų paketo dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų. Manau, kad tokios nuostatos taikymas gali įpareigoti kelionių organizatorius atlikti visiškai techninio pobūdžio jų paslaugų paketo kainos paskirstymo operacijas³⁶.

tik tada, kai įrodo, kad šiuo kriterijumi tinkamai atsižvelgiama į paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama, nei kad būtų paprastesnis negu faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei kad jį taikant PVM skola būtų tokia pati arba panaši, kaip taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Tačiau:

80. Taigi nagrinėtoje situacijoje nematau pakankamo pagrindo pašalinti rinkos vertės kriterijaus taikymą bei sudaryti grėsmę Šeštojoje direktyvoje įtvirtintam apmokestinamosios vertės derinimo tikslui. Todėl pritariu Komisijai, kad tais pačiais finansiniais metais apmokestinamasis asmuo gali taikyti rinkos vertės kriterijų tam tikroms paslaugoms ir negali taikyti kitoms, jeigu jis nenustato šių paslaugų rinkos vertės.

— kelionių organizatorius arba turų operatorius negali neribotai taikyti rinkos vertės grindžiamo metodo,

— rinkos vertės kriterijus taikomas paties ūkio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertę galima nustatyti, net jei tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu atskirų į paslaugų paketą įeinančių paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų vertė negali būti nustatyta dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neteikia analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

81. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, siūlau taip atsakyti į pirmąjį klausimą: Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, teikiantis keliautojui už nustatytą paslaugų paketo kainą savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančių paslaugų paketo kainos dalį pagal rinkos vertės metodą, kai šią vertę įmanoma nustatyti. Šiuo nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinių sąnaudų kriterijų

B — *Dėl antrojo klausimo*

82. Primenu, kad kitu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar esant šioms pagrindinės bylos aplinkybėms galima nustatyti paties ūkio

36 — Dėl techninių sunkumų, kurie gali iškilti atliekant šį paskirstymą teikiant oro transporto paslaugas, žr. minėtą 1990 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (12 punktus).

subjekto teikiamų paslaugų dalį, susijusią su kelionėmis lėktuvu, parduodamomis kelionės paslaugų pakete, taikant arba nagrinėjama finansiniais metais vidutinę lėktuvo bilieto savikainą, prie kurios pridėdama vidutinę maržą, kurią turų operatorius gavo atskirai parduodamas bilietus, arba tais pačiais finansiniais metais turų operatoriaus vidutinės pajamas, gautas parduodant tik bilietus.

83. Taigi šiame klausime minėtas teismas prašo Teisingumo Teismo paaiškinti, kaip praktiškai nustatyti *My Travel* pačios teikiamų paslaugų, įeinančių į jos parduodamus kelionių paslaugų paketus, rinkos vertę.

84. Reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas įgaliotas ne taikyti Bendrijos teisės normas konkrečiam atvejui, o tik pareikšti savo nuomonę dėl EB sutarties bei Europos Bendrijos institucijų priimtų teisės aktų³⁷. Mano nuomone, šis klausimas viršija minėto straipsnio Teisingumo Teismui priskirtą kompetenciją, nes jis reikalauja nagrinėti *My Travel* savo naujose PVM deklaracijose atlikus skaičiavimus. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pats pažymi, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog ši bendrovė

turi teisę taikyti rinkos vertės kriterijų, jis privalėtų nustatyti tikslų šios vertės apskaičiavimo metodą per šiam klausimui skirtą naują kolegijos, į kurią įeitų du buhalterinės apskaitos specialistai, posėdį.

85. Tačiau aiškindamas Šeštosios direktyvos 26 straipsnį ir išplėtodamas jau pateiktus paaiškinimus dėl paslaugų paketo kainos paskirstymo būdo, kai apmokestinamasis asmuo teikia savo paties paslaugas ir paslaugas, naudodamasis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, Teisingumo Teismas, mano nuomone, galėtų atsakyti į klausimą, ar galima remtis vidutine verte nustatant rinkos vertę.

86. Kaip ir Komisija manau, kad niekas nedraudžia tokios praktikos. Atvirkščiai, vidutinė vertė gali būti pavyzdinė, jeigu, kaip yra šiuo atveju, analogiškų, atskirai nuo paslaugų paketo teikiamų paslaugų kaina labai skiriasi³⁸. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų teisėtai nustatyti *My Travel* kaip dalį atostogų už nustatytą kainą parduotų lėktuvo bilietų rinkos vertę, remdamasis kitų apmokestina-

37 — 1964 m. liepos 15 d. Sprendimas *Van der Veen* (100/63, Rink. p. 1105, 1121); 1964 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Dingemans* (24/64, Rink. p. 1259, 1273); 1998 m. spalio 28 d. Sprendimas *Jokela ir Piikáranta* (C-9/97 ir C-118/97, Rink. p. I-6267 30 punktas); 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *Trans-Ex-Import* (C-86/97, Rink. p. I-1041, 15 punktas); 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *De Haan* (C-61/98, Rink. p. I-5003, 29 punktas) ir 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimas *Veefald* (C-203/99, Rink. p. I-3569, 31 punktas).

38 — Jungtinės Karalystės vyriausybė pažymi, kad 1997 m. birželio mėn. *My Travel* pardavė Palma (Ispanija) kryptimi bilietus už 18 skirtingų kainų (jos rašytinių pastabų 4.15 punktas).

mųjų asmenų parduotų tos pačios arba panašios krypties lėktuvo bilietų vidutine pardavimo kaina. Šis teismas turi padaryti reikalingus šių „vidutinių verčių“ koregavimus tam, kad būtų atsižvelgta į tai, jog įeinančios į paslaugų paketą lėktuvo vietos nemokamai arba už sumažintą kainą siūlomos keliautojų vaikams.

87. Taigi siūlau į antrąjį klausimą atsakyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti *My Travel* teikiamų kelionių lėktuvu, įeinančių į kelionės paslaugų paketą, rinkos vertę. Minėtas teismas gali nustatyti šią rinkos vertę, remdamasis vidutine verte.

V — Išvada

88. Atsižvelgdamas į pateiktus samprotavimus, siūlau taip atsakyti į *VAT and Duties Tribunal* (Mančesteris) pateiktus klausimus:

- „1. Kelionių organizatorius arba turų operatorius, užpildęs mokesčio laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją, taikydamas 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštąją direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas įgyvendinančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą nacionalinės teisės numatytais sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaičiuoti savo pridėtinės vertės mokesčio skolą, taikydamas Teisingumo Teismo pripažintą atitinkantį Bendrijos teisę metodą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, teikiantis keliautojui už nustatytą paslaugų paketo kainą savo paties teikiamas paslaugas ir paslaugas, teikiamas naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį pagal rinkos vertės metodą, kai šią vertę įmanoma nustatyti. Šiuo nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinių sąnaudų metodą tik tada, kai įrodo, kad šiuo kriterijumi tinkamai atsižvelgiama į paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama, nei kad jis būtų paprastesnis negu faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei kad jį taikant pridėtinės vertės mokesčio skola būtų tokia pati arba panaši, kaip taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Tačiau:

— kelionių organizatorius arba turų operatorius negali neribotai taikyti rinkos verte grindžiamo metodo,

— rinkos vertės metodas taikomas paties ūkio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertę galima nustatyti, net jei tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu atskirų į paslaugų paketą įeinančių paties ūkio subjekto teikiamų paslaugų vertė negali būti nustatyta dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neteikia analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti *My Travel plc* teikiamų kelionių léktuvu, įeinančių į kelionės paslaugų paketą, rinkos vertę. Minėtas teismas gali nustatyti šią rinkos vertę, remdamasis vidutine verte.“