

Byla C-291/03

MyTravel plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(VAT and Duties Tribunal, Mančesteris, prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Schema kelionių organizatoriams – Kelionių paslaugų paketas – Paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir paties kelionių organizatoriaus teikiamos paslaugos – Mokesčių apskaičiavimo metodas“

Generalinio advokato P. Léger išvada, pateikta 2005 m. gegužės 12 d. I-0000

2005 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. Bendrijos teisė – Tiesioginis veikimas – Su Bendrijos teise nesuderinami nacionaliniai mokesčiai – Grąžinimas – Taisyklės – Nacionalinės teisės taikymas – Ribos – Bendrijos teisės lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų paisymas

2. Prejudiciniai klausimai – Aiškinimas – Išaiškinančio sprendimo veikimas laiko atžvilgiu – Veikimas atgal – Teisingumo Teismo nustatytas apribojimas

(EB 234 straipsnis)

3. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Speciali schema kelionių organizatoriams – Pridėtinės vertės mokesčių skolos perskaičiavimas pagal metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę – Leistinumas – Sąlygos

(Tarybos direktyva 77/388 26 straipsnis)

4. Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Speciali schema kelionių organizatoriams – Kelionių paslaugų paketai, kuriuos sudaro paslaugos, teikiamos naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir paties kelionių organizatoriaus teikiamos paslaugos – Mokesčių apskaičiavimas – Rinkos verte grindžiamo metodo taikymas savo paslaugoms – Sąlygos – Nacionalinio teismo atliekamas kelionių lėktuvu rinkos vertės nustatymas

(Tarybos direktyva 77/388 26 straipsnis)

1. Nesant prašymus grąžinti neteisėtai surinktus mokesčius reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi pati numatyti tokių prašymų pateikimo sąlygas, kurios atitiktų lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Bendrijos teisės suteiktą teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas.

(žr. 17 punktą)

2. Teisingumo Teismas, pagal EB 234 straipsniu jam suteiktą kompetenciją aiškindamas Bendrijos teisės normas, patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento. Taigi prejudicinis sprendimas gali turėti tokios teisiniam santykiams, atsiradusiems iki jo priėmimo. Iš to, be kita ko, išplaukia, kad administracinė institucija savo kompetencijos ribose turi taikyti atitinkamai išaiškintą Bendrijos teisės normą ir teisiniams santykiams, atsiradusiems iki Teisingumo Teismo sprendimo dėl prejudicinio klausimo priėmimo. Kitaip yra tik tuomet, kai išimtinomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas savo sprendimu apriboja šio išaiškinimo taikymą laiko atžvilgiu.

(žr. 16–17 punktus)

3. Kelionių organizatorius arba turų operatorius, kuris užpildė mokesstinio laikotarpio PVM deklaraciją taikydamas Šeštąją direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo vidaus teisę perkeliančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą nacionalinės teisės numatytomis sąlygomis, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaityti savo mokėtiną PVM, taikydamas metodą, kurį Teisingumo Teismas pripažino atitinkančiu Bendrijos teisę.

(žr. 18 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

4. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, kuris teikia keliautojui už nustatytą paslaugų paketo kainą paslaugas, naudodamasis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir savo paties teikiamas paslaugas, iš esmės turi išskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį, remdamasis rinkos vertės metodu, kai ši vertė įmanoma nustatyti. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinį sąnaudų metodą tik tada, kai rodo, kad šis kriterijus tinkamai atspindi paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodui taikyti nereikalaujama, nei kad jis būtų paprastesnis negu faktinomis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei kad jį taikant mokėtinas PVM būtų tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant faktinomis sąnaudomis grindžiamą metodą. Todėl:

– kelionių organizatorius arba turų operatorius negali savo nuožiūra taikyti rinkos vertės grindžiamo metodo ir

– minėtas metodas taikomas paties tokio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė galima nustatyti, net jei tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu kitų paslaugų paketų einančių paties tokio subjekto teikiamų paslaugų vertė negali būti nustatyta dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? pagrindin?s bylos aplinkybes, turi nustatyti pagrindin?je byloje kartu su atostog? paketu už nustatyt? kain? parduot? l?ktuv? biliet? rinkos vert?. Šis teismas gali nustatyti ši? rinkos vert? remdamasis vidutin?mis vert?mis. Šiuo klausimu rinka, pagr?sta kit? kelioni? organizatori? parduotais bilietais, gali b?ti tinkamiausia rinka.

(žr. 41 ir 45 punktus, rezoliucin?s dalies 2–3 punktus)

TEISINGUMO TEISMO(tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. spalio 6 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Schema kelioni? organizatoriams – Kelioni? paslaug? paketas – Paslaugos, teikiamos naudojantis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis ir paties kelioni? organizatoriaus teikiamos paslaugos – Mokes?io apskai?iavimo metodas“

Byloje C?291/03

d?l *VAT and Duties Tribunal, Man?esteris* (Jungtin? Karalyst?), 2003 m. birželio 30 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2003 m. liepos 4 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

MyTravel plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. Borg Barthet (praneš?jas), J.?P. Puissochet, S. von Bahr ir U. L?hmus,

generalinis advokatas P. Léger,

pos?džio sekretor? M. Ferreira, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2004 m. lapkri?io 25 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *MyTravel plc*, atstovaujamos *solicitor* N. Gibbon ir *barrister* J. Woolf,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos K. Manji ir N. Paines,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažin?s su 2005 m. geguž?s 12 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant byl? tarp bendrov?s *MyTravel plc* (toliau – *MyTravel*) ir *Commissioners of Customs & Excise* d?l Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatytos schemos taikymo šiai bendrovei, pri?mus 1998 m. spalio 22 d. sprendim? *Madgett ir Baldwin* (C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229).

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) daugumos paslaug? apmokestinam?j? vert? sudaro „viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas <...>“.

4 Min?tos direktyvos 26 straipsnis, kuris nustato speciali? schem? kelioni? organizatoriams bei tur? operatoriams, numato:

„1. Valstyb?s nar?s taiko prid?tin?s vert?s mokest? kelioni? organizatori? veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelioni? organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelioni? paslaugas naudojami kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelioni? organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskai?iuodami mokest? taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelioni? organizatori? s?voka apima ir tur? operatorius.

2. Visi kelioni? organizatoriaus sandoriai, susij? su konkre?ia kelione, turi b?ti laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui suteikia kelioni? organizatorius. Toji paslauga turi b?ti apmokestinta valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? organizatorius yra ?steig?s savo versl? ar turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelioni? organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti keleivis be prid?tin?s vert?s mokes?io, ir kelion?s organizatoriaus patirt? faktini? s?naud? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

3. Jei kelioni? organizatoriaus užsakymu kit? apmokestinam?j? asmen? vykdom? sandori? atlikimo vieta yra už Bendrijos rib?, laikoma, kad kelioni? organizatorius suteik? laikoma tarpininkavimo paslaug?, kuri atleidžiama nuo mokes?io pagal 15 straipsnio 14 dal?. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos rib?, nuo mokes?io gali b?ti atleista tik ta kelioni? organizatoriaus paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos rib?.

4. Mokestis, imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je.“

5 Šeštosios direktyvos 26 straipsnis ? nacionalin? teis? perkeltas 1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io (*Value Added Tax Act*, 1994 m.) 52 straipsniu, taip pat 1987 m. nutarimu d?l tur? operatoriams taikomo prid?tin?s vert?s mokes?io (*Value Added Tax (Tour Operators) Order*, 1987

m.). Nacionalinis teisės nuostatas paaiškino *Commissioners of Customs & Excise* aplinkraštis 709/5/88 ir vėliau aplinkraštis 709/5/96 dėl turizmo operatorių maržos schemos (*Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice*, toliau – TOMS). Schema reikalauja, kad kelionių organizatoriaus ar turizmo operatoriaus gauta bendra suma būtų paskirstyta tarp paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir jo paties paslaugų pagal sąnaudas, kurias jis patyrė teikdamas kiekvienos šios rūšies paslaugas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6 *MyTravel* organizuoja atostogas užsienyje už nustatytą kainą. Ši bendrovė reguliariai perka iš trečiųjų asmenų apgyvendinimo paslaugas. Tačiau, kadangi ji turi savo aviakompaniją, paprastai pati pasirenka keliautojų nuskraidinimą iki jų kelionės tikslo. Taip pat ji užsiima mažmeniniu lėktuvo bilietų skrydžiams jos lėktuvu arba kitu bendrovių lėktuvais, vadinamųjų „seat only“ (tik skrydis), pardavimu visuomenei bei lėktuvo bilietų kitiems turizmo operatoriams, vadinamųjų „broked seats“ (didmeninis bilietų pardavimas) pardavimu. Ji deklaravo savo už 1995–1999 m. PVM skola taikydama TOMS. Priėmus minėtą sprendimą *MadgettirBaldwin*, ji perskaičiavo savo trejų metų, t. y. už 1995 m., 1996 m. ir 1997 m. PVM skolą, remdamasi bilietų, parduodamų kartu su atostogų paketu už nustatytą kainą, rinkos verte.

7 Ši rinkos vertė *MyTravel* nustatė dviem metodais. Nustatydamą rinkos vertę 1995 m. ir, atrodo, 1996 m. ji prie bilietų, parduodamų kartu su paslaugų paketu, savikainos pridėjo antkainą, lyg antkainiui, kurį ji teigė taikiusi mažmeniniam bilietų pardavimui tuo pačiu laikotarpiu. 1995 m. *MyTravel* taip pat už nustatytą kainą pardavė atostogų paketus, kuriuos traukti kruizai, kelionės lėktuvu ir automobilio nuoma bei apgyvendinimas kempingė. Tačiau ji perskaičiavo savo mokestinį skola taikydama rinkos vertės kriterijų tik kelionių lėktuvu atžvilgiu, manydama, kad neturėjo tinkamų atitikmenų, su kuriais galėtų palyginti kitas jos pačios teikiamas paslaugas.

8 Vidaus dokumento „Route Profitability Report“ (Reisų pelningumo ataskaita) pagrindu *MyTravel* įvertino 1997 m. vidutinės linijos pajamas, gautas už bilietus, parduotus visuomenei atskirai nuo paslaugų paketo, po 153 GBP. *MyTravel* teigimu, ši suma buvo taikoma visiems parduotiems bilietams.

9 Šiuo pagrindu perskaičiavusi lėktuvo bilietų, parduodamų kartu su paslaugų paketu, savikainą, *MyTravel* kreipėsi į *Commissioners of Customs & Excise* dėl 212 000 GBP, 2 004 857 GBP ir 711 051 GBP gražinimo atitinkamai už 1995–1997 m. Šios sumos didelės, *inter alia*, todėl, kad *MyTravel* taikytas metodas padidino paslaugų paketo kainos dalį, tenkančią vežimo paslaugoms, kurios pagal taikomą nacionalinį teisę yra apmokestinamos 0 % mokesčio tarifu.

10 *Commissioners of Customs & Excise* atmetė *MyTravel* prašymus. Kaip jie nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, jų manymu, iš minėto sprendimo *MadgettirBaldwin* išplaukia, kad rinkos verte grindžiamas metodas, siekiant atskirti paslaugų paketo dalį, susijusią su paties kelionių organizatoriaus ar turizmo operatoriaus teikiamomis paslaugomis, negali būti taikomas, jeigu, kaip minėtos bendrovės atveju, jis neturi paprastumo privalumo, jų taikant paslaugoms, teikiamoms naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, tenkančios maržos dydis neatspindi tikrovės ir jis labai iškreipia PVM skolos dydį. Be to, jie teigė, kad šis sprendimas neleidžia pasirinktinai naudoti šio metodo ir kad 153 GBP suma neatspindi lėktuvo bilietų, parduotų kartu su paslaugų paketu, rinkos vertės.

11 *MyTravel*, priešingai, nurodė, kad minėtam sprendime *MadgettirBaldwin* Teisingumo Teismas atmetė argumentus, jog faktiniai sąnaudų kriterijai yra patikimesnis variantas paslaugų paketo elementų vertės rodiklis. Taip pat ji pabrėžė, jog negali būti reikalaujama, kad abiem metodais apskaičiuota PVM skola būtų vienoda, nes tai priverstų kiekvieną subjektą atlikti skaičiavimus kiekvienu iš šių metodų. Kalbant apie šiame sprendime nurodytą motyvą, kad rinkos

verte grindžiamas metodas paprastesnis, tai yra tik veiksnys, ? kur? atsižvelgta priimant sprendim?, o ne šio metodo taikymo s?lyga.

12 *MyTravel* mano turinti teis? taikyti rinkos vert? grindžiam? metod?, kadangi ji turi tinkam? palyginimo element?, kaip tai yra kelioni? l?ktuvu atveju, o Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nedraudžia jai tuo pa?iu metu taikyti š? metod? ir faktin?mis s?naudomis grindžiam? metod?. 153 GBP suma atspindi vidutin? atskirai parduot? l?ktuvo biliet? vert? ir gali b?ti kartu su paslaug? paketu si?lom? kelioni? vertinimo pagrindu, kadangi min?tame sprendime *MadgettirBaldwin* Teisingumo Teismas reikalavo, kad ?kio subjektas nustatyt? savo paties teikiam? paslaug? rinkos vert? remdamasis ne tapa?i?, o tik panaši? paslaug? verte.

13 Šiomis aplinkyb?mis Man?esterio *VAT and Duties Tribunal* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Kokiomis s?lygomis, jei tai ?manoma, tur? operatorius, užpild?s finansini? met? (PVM) deklaracij? taikydamas faktini? s?naud? metod?, kur? vienintel? numato direktyv? perkeliantys nacionalin?s teis?s aktai, v?liau turi teis? perskai?iuoti savo PVM skol?, iš dalies taikydamas šio sprendimo 46 punkte apib?dint? rinkos vert?s metod? (sprendimas *Madgett ir Baldwin*)?

a) Ar šis tur? operatorius gali taikyti rinkos vert?s metod? pasirinktinai atsižvelgiant ? skirtingus finansinius metus ir, jei gali, kokiais atvejais?

b) Jei tur? operatorius dal? ? paslaug? paket? ?einan?i? savo paties teikiam? paslaug? (šiuo atveju – keliones l?ktuvu) parduoda visuomenei atskirai nuo paslaug? paketo, ta?iau kit? ? paslaug? paket? ?einan?i? savo paties teikiam? paslaug? (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinim? kempinge) neparduoda atskirai nuo paslaug? paketo, ar šis tur? operatorius gali:

– šiems paslaug? paketams (kuri? yra žymiai daugiau) taikyti rinkos vert?s metod?, jei jis gali nustatyti vis? savo paties teikiam? preki? ir teikiam? paslaug? (šiuo atveju – kelioni? l?ktuvu) vert?, atsižvelgdamas ? pardavimus visuomenei, ?vykdytus atskirai nuo paslaug? paketo;

– ar tais atvejais, kai paslaug? paketas apima paties tur? organizatoriaus teikiamas paslaugas, kuri? jis visuomenei neparduoda atskirai nuo paslaug? paketo (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinim? kempinge), šis tur? operatorius gali taikyti rinkos vert?s metod? visuomenei parduodam? savo paties teikiam? preki? ir teikiam? paslaug? (šiuo atveju – kelioni? l?ktuvu) vertei nustatyti, kai ne?manoma nustatyti kit? paketo paslaug? rinkos vert?s?

c) Ar keli? metod? naudojimas turi b?ti a) paprastesnis, b) žymiai paprastesnis ar c) nežymiai sud?tingesnis?

d) Ar taikant rinkos vert?s metod? nustatyta PVM skola turi b?ti tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant s?naud? metod??

2) Ar nurodytomis bylos aplinkyb?mis galima nustatyti savo paties teikiam? paslaug? dal?, susijusi? su parduodamomis ? atostog? paket? ?einan?iomis kelion?mis l?ktuvu, pagal a) nagrin?jam? finansini? met? vidutin? l?ktuvo bilieto savikain?, pridendant prie jos vidutin? marž?, kuri? tur? operatorius gavo per nagrin?jamus finansinius metus parduodamas tik bilietus, arba b) tais pa?iais finansiniais metais tur? operatoriaus vidutines pajamas, gautas parduodant tik bilietus?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmo klausimo

14 Pirmu klausimu, kurį sudaro kelios dalys, Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* iš esmės klausia, ar ir kokiais atvejais turėtų operatorius, kaip antai *MyTravel*, gali perskaičiuoti apmokestinamąjį maržą Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme, taikydamas minėtame sprendime *MadgettirBaldwin* apibūdintą rinkos vertės metodą.

Dėl pirmo klausimo pirmos dalies

15 Reikia išnagrinėti, ar turėtų operatorius, kuris užpildė mokesčio laikotarpio PVM deklaraciją taikydamas Šeštąją direktyvą perkeltiniuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, turi teisę perskaičiuoti savo PVM skolą, vadovaudamasis Teisingumo Teismo sprendimu ir taikydamas metodą, kuris šiuo sprendimu pripažintas atitinkantis minėtą direktyvą.

16 Šiuo atveju reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pagal EB 234 straipsniu jam suteiktą kompetenciją aiškindamas Bendrijos teisės normą, patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turėtų būti suprantama ir taikoma nuo jos įsigaliojimo momento (žr. šiuo klausimu 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit Italiana*, 61/79, Rink. p. 1205, 16 punktą; 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 39 punktą ir 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, C-453/00, Rink. p. I-0000, 21 punktą). Kitaip yra tik kai išimtinomis aplinkybomis Teisingumo Teismas savo sprendimu apriboja šio išaiškinimo taikymą laike (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Denkavit Italiana* 17 punktą; 2001 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Griesmar*, C-366/99, Rink. p. I-9383, 74 punktą ir dėl susijusių su PVM principų taikymu pastaruoju metu 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-0000, 41–45 punktus).

17 Prejudicinio sprendimo tikslas – daryti taktą teisiniams santykiams, atsiradusiems iki jo priėmimo. Iš to išplaukia, kad administracinę valdžios institucija savo kompetencijos ribose turi taikyti išaiškintą Bendrijos teisės normą net teisiniams santykiams, atsiradusiems iki Teisingumo Teismo sprendimo dėl prejudicinio klausimo priėmimo (žr. šiuo klausimu minėto 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, 22 punktą). Nesant mokesčių grąžinimo reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės gyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Bendrijos teisę suteiktą teisę gyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Barra*, 309/85, Rink. p. 355, 17 punktas ir minėto sprendimo *Weber's Wine Worldir kt.* 103 punktas).

18 Esant šioms aplinkyboms pirmo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad kelionių organizatorius arba turėtų operatorius, kuris užpildė mokesčio laikotarpio PVM deklaraciją taikydamas Šeštąją direktyvą vidaus teisę perkeltiniuose 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.

Dėl kitų pirmo klausimo dalių

19 Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar apmokestinamojo asmens, kuriam taikomas Šeštosios direktyvos 26 straipsnis, paslaugų paketo kainos paskirstymas taikant rinkos vertės kriterijų galimas tik su sąlyga, kad šio apmokestinamojo asmens konkrečiu atveju šio kriterijaus taikymas būtų iš esmės paprastesnis ir jį taikant PVM skola būtų panaši kaip taikant faktinį sąnaudų kriterijų.

20 Dėl paprastumo kriterijaus *MyTravel* teigia, kad jei minėto metodo taikymui siekiant nustatyti

kelionių organizatoriaus ar turų operatoriaus PVM skolių būtinai reikalaujama sąlyga, kad kiekvieno apmokestinamojo asmens konkrečiu atveju šis metodas būtų būtinai paprastesnis nei faktinis sąnaudų metodas, tai apmokestinamosios vertės, kuri yra pagrindinis PVM sistemos elementas, nustatymas būtų nepastovus ir iš dalies subjektyvus.

21 Tačiau Jungtinių Karalystės vyriausybė teigia, kad apmokestinamasis asmuo, kaip antai *MyTravel*, neturi teisės tikslinti savo PVM deklaracijas taikydamas rinkos vertės kriterijų, kadangi jis nesunkiai galėtų jas užpildyti taikydamas faktinį sąnaudų kriterijų ir kadangi šis tikslinimas žymiai sumažina jo PVM skolą.

22 Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 51 punkte, išnagrinėjus minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 45 punktą, matyti, jog motyvai, kuriais vadovaudamasis Teisingumo Teismas konstatavo, kad rinkos vertė grindžiamas metodas turi paprastumo pranašumą, nesusiję su konkrečiomis šios bylos aplinkybėmis.

23 Šiomis aplinkybėmis rinkos vertės kriterijaus taikymui nereikalaujama sąlyga, kad jis būtų paprastesnis nei faktinis sąnaudomis grindžiamas metodas.

24 Dėl PVM skolos sumos, reikia išnagrinėti, ar rinkos vertė grindžiamo metodo taikymas priklauso nuo sąlygos, kad gaunamas toks pats ar panašus PVM skolos dydis kaip gautasis taikant faktinį sąnaudomis grindžiamą metodą.

25 Jungtinių Karalystės vyriausybė teigia, kad minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 45 ir 46 straipsniuose Teisingumo Teismo sprendimui leisti taikyti rinkos vertės metodą tokios turėjo tai, kad jis manė, jog taikant šį metodą bus gauta panašaus dydžio PVM skola, kaip ir apskaičiuota taikant faktinį sąnaudomis grindžiamą metodą.

26 Konstatuotina, kad tai, jog taikant du konkuruojančius metodus šiuo atveju nustatoma panašaus dydžio mokesčio skola, kaip nurodyta minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 46 punkte tarp brūkšnelių, yra tik nereikšmingas veiksnys.

27 Be to, Jungtinių Karalystės palaikomas priešingas aiškinimas iš tikrųjų pareigotų apmokestinamuosius asmenis, užpildžius savo mokesčių deklaracijas taikant rinkos vertė grindžiamą metodą, atlikti visus veiksmus, reikalingus apskaičiuoti PVM skolą taikant faktinį sąnaudomis grindžiamą metodą, taip ribojant rinkos vertė grindžiamo metodo veiksmingumą.

28 Šiomis aplinkybėmis nurodyto apmokestinamojo asmens, kuriam taikomas Šeštosios direktyvos 26 straipsnis ir 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 nepriklauso nuo sąlygos, kad turi būti panašaus dydžio PVM skola, kuri būtų gauta taikant faktinį sąnaudų kriterijų.

29 Reikia išnagrinėti, ar rinkos vertės, kai pastaroji gali būti nustatyta, kriterijus turėtų būti taikomas apmokestinamojo asmens nuožiūra.

30 Reikia priminti, jog pagrindinis principas, kuriuo grindžiamas PVM, pasireiškia tuo, kad šia vartojimo mokesčio sistema siekiama, jog mokesčio našta tektų tik galutiniam vartotojui. Jis yra tiesiogiai proporcingas prekių bei paslaugų kainai ir apmokestinamieji asmenys jį surenka kiekviename gamybos ar platinimo etape mokesčių administratoriaus, kuriam jie turi jį sumokėti, vardu. Pagal pagrindinę sistemos principą ir jo veikimo būdus mokesčių administratoriaus surinktiną PVM turi būti lygus galutinio vartotojo sumokėtai sumai (žr. šiuo klausimu 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, Rink. p. I-5339, 18–24 punktus). 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 daryti tokos šiam pagrindiniam PVM sistemos principui.

31 Iš minėto sprendimo *Madgettir Baldwin* išplaukia, kad rinkos vertę pagrįstai metodais galima taikyti, kai manoma atskirti paslaugų paketo dalį, atitinkančią paties kelionių organizatoriaus teikiamas paslaugas, remiantis paslaugų, analogiškų paketo paslaugoms, rinkos verte. Todėl tai neturi reikšti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę taikyti pirmąjį metodą savo nuožiūra, atsižvelgiant į tai, ar taikant šį metodą sumažėja ar ne šio apmokestinamojo asmens mokesčių skola, palyginti su taikant faktiniais sąnaudomis grindžiamą metodą gauta suma.

32 Tokios teisės apmokestinamiesiems asmenims suteikimas leistų jiems dirbtinai didinti apmokestinamąją vertę, kuriai taikomas mažiausias tarifas, bei tarp kio subjektų sudarytų konkurencinį nelygybę tų subjektų, kurie steigė savo verslą arba turi nuolatinę buveinę valstybėje narėje, kuri tam tikrus sandorius apmokestina žymiai sumažintu arba netgi 0 % tarifu, pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė keleivių vežimo atveju, naudai. Todėl toks aiškinimas galėtų prieštarauti PVM neutralumo principui.

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

34 Taigi kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 68 punkte, pagrįsta Komisijos pozicija, pagal kurią nustatytos paslaugų paketo kainos paskirstymas tarp paslaugų, teikiamų naudojantis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir savo paties teikiamų paslaugų turi būti atliekamas remiantis pastarųjų paslaugų rinkos verte kiekvieną kartą, kai ši vertė gali būti nustatyta. Tačiau, kaip generalinis advokatas taip pat pažymėjo išvados 69 punkte, sunku visiškai atmesti galimybę, kad gali būti nukrypta nuo šio sprendimo. Todėl galima pripažinti, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, galintis parodyti, kad faktiniais sąnaudomis grindžiamas metodas tinkamai atsižvelgia į realią paslaugų paketo struktūrą, gali skirstyti šią paslaugų paketo kainą, taikydamas šį metodą vietoj rinkos vertę grindžiamo metodo.

35 Esant šioms aplinkyboms, 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, remdamasis jų rinkos verte, jeigu ši vertė gali būti nustatyta, išskyrus atvejus, kai jis gali parodyti, kad nagrinjamu mokesčiniu laikotarpiu faktiniais sąnaudomis grindžiamas metodas tinkamai atspindi realią paslaugų paketo struktūrą.

36 Be to, nacionalinis mokesčių administratorius ir prireikus nacionalinis teismas turi nustatyti, ar manoma atskirti paties kelionių organizatoriaus teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį, remiantis jų rinkos verte, ir šiuo atžvilgiu nustatyti tinkamiausią rinką.

37 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, kaip paskirstyti nustatyt? paslaug? paketo kain?, kai apmokestinamasis asmuo negali nustatyti kai kuri? savo paties teikiam? paslaug? rinkos vert?s d?l to, kad jis neparduoda analogišk? paslaug? atskirai nuo paslaug? paketo. Tas pats prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar tokiomis aplinkyb?mis šis kriterijus vis d?lto yra taikomas paties kelioni? organizatoriaus teikiamoms paslaugoms, kuri? rinkos vert? gali b?ti žinoma.

38 Šiuo atžvilgiu, kaip pažym?jo generalinis advokatas išvados 77 punkte, aplinkyb?, kad negalima nustatyti vis? paties apmokestinamojo asmens teikiam? paslaug? rinkos vert?s, negali pateisinti šio kriterijaus netaikymo ?vertinant paslaugas, kuri? rinkos vert? gali b?ti žinoma. Šiuo atveju tiesa, kad apmokestinamasis asmuo yra priverstas skirstyti nustatyt? paslaug? paketo kain?, taikydamas du apskai?iavimo metodus savo paties teikiamoms paslaugoms. Tod?l, taikant šiuos du metodus kartu, netur?t? b?ti susiduriama su ne?veikiamais sunkumais.

39 Be to, kaip pažym?jo generalinis advokatas tos pa?ios išvados 79 punkte, nors Šeštosios direktyvos 26 straipsnis siekia pritaikyti taikomas PVM taisykles specifinei kelioni? organizatori? veiklai ir tokiu b?du sumažinti ši? veikl? galin?ius trukdyti praktinius sunkumus, šiuo straipsniu ?tvirtinta schema, priešingai nei mažoms ir žem?s ?kio bendrov?ms nustatyta schema, nesiekia supaprastinti apskaitos reikalavim?, kuriuos numato ?prasta PVM sistema. Šio straipsnio 3 dalis numato, kad, kai ?kio subjekt? užsakymu kit? apmokestinam?j? asmen? vykdomi sandoriai yra vykdomi ir Bendrijoje, ir už jos rib?, nuo mokes?io yra atleidžiama tik ta paslaug? paketo dalis, kuri yra susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos rib?. Tokios nuostatos taikymas gali ?pareigoti kelioni? organizatorius atlikti santykinai techninio pob?džio j? paslaug? paket? paskirstymo operacijas.

40 Šiomis aplinkyb?mis, tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, n?ra pakankamo pagrindo netaikyti rinkos vert?s kriterijaus. Tais pa?iais finansiniais metais apmokestinamasis asmuo gali taikyti rinkos vert?s kriterij? tam tikroms paslaugoms ir negali taikyti kitoms, jeigu jis negali nustatyti ši? paslaug? rinkos vert?s.

41 ? kitas pirmo klausimo dalis reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kelioni? organizatorius arba tur? operatorius, kuris teikia keliautojui už nustatyt? paslaug? paketo kain? paslaugas, naudodamasis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, ir savo paties paslaugas, iš esm?s turi išskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkan?i? paslaug? paketo dal? remdamasis rinkos vert?s metodu, kai ši? vert? ?manoma nustatyti. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktini? s?naud? kriterij? tik tada, kai ?rodo, kad šis kriterijus tinkamai atspindi paslaug? paketo strukt?r?. Rinkos vert?s metodo taikymui nereikalaujama nei, kad jis turi b?ti paprastesnis negu faktin?mis s?naudomis grindžiamas metodas, nei, kad j? taikant PVM skola b?t? tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant faktin?mis s?naudomis grindžiam? metod?. Tod?l:

– kelioni? organizatorius arba tur? operatorius negali savo nuoži?ra taikyti rinkos vert? grindžiamo metodo ir

– pastarasis metodas taikomas paties kelioni? organizatoriaus teikiamoms paslaugoms, kuri? rinkos vert? galima nustatyti, net jei tuo pa?iu mokes?iniu laikotarpiu atskir? ? paslaug? paket? ?einan?i? paties ?kio subjekto teikiam? paslaug? vert? negali b?ti nustatyta d?l to, kad apmokestinamasis asmuo neparduoda analogišk? paslaug? atskirai nuo paslaug? paketo.

D?l antro klausimo

42 Antru klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar, esant

pagrindinis bylos aplinkybės, galima nustatyti paties kelionių organizatoriaus teikiamą paslaugą dalį, susijusią su kelionėmis lėktuvu, parduodamomis kartu su atostogų paketu už nustatytą šio paketo kainą, taikant arba vidutinę lėktuvo bilieto savikainą, prie kurios pridedama vidutinę maržą, kurią turėtų operatorius gavo atskirai parduodamas bilietus nagrinėjama finansiniais metais, arba turėtų operatoriaus vidutinės pajamas, gautas parduodant tik bilietus tais pačiais finansiniais metais.

43 Reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas nėra galiojantis taikyti Bendrijos teisės normų konkrečiam atvejui, jis galiojantis tik priimti sprendimą dėl EB sutarties bei Europos bendrijos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo (žr., *inter alia*, 1964 m. liepos 15 d. Sprendimą *Van der Veen*, 100/63, Rink. p. 1105, 1121, 1964 m. gruodžio 2 d. Sprendimą *Dingemans*, 24/64, Rink. p. 1259, 1273, 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Jokela ir Pitkäranta*, C-9/97 ir C-118/97, Rink. p. I-6267, 30 punktų, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *Trans-Ex-Import*, C-86/97, Rink. p. I-1041, 15 punktų, 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *De Haan*, C-61/98, Rink. p. I-5003, 29 punktų ir 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Veedfald*, C-203/99, Rink. p. I-3569, 31 punktų). Tačiau aiškinant Šeštosios direktyvos 26 straipsnį ir atsižvelgiant į jau pateiktą informaciją dėl paslaugų paketo kainos paskirstymo būdo, kai apmokestinamasis asmuo teikia savo paties paslaugas ir paslaugas, naudodamasis trečiojo asmens teikiamomis paslaugomis, reikia atsakyti į antrą klausimą tiek, kiek juo siekiama sužinoti, ar galima remtis vidutine verte nustatant rinkos vertę.

44 Šioje byloje, kaip teigia generalinis advokatas išvados 86 punkte, niekas nedraudžia tokios praktikos. Vidutinę vertę gali būti pavyzdinai, jeigu, kaip yra pagrindinėje byloje, analogiška paslauga, parduodama atskirai nuo paslaugų paketo, kaina labai skiriasi. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris kiekvienu atveju turi nustatyti geriausiai Šeštąją direktyvą atitinkančią vertę, gali teisėtai nustatyti *MyTravel* kartu su atostogų paketu už nustatytą kainą parduotą lėktuvo bilietą rinkos vertę, remdamasis kitą apmokestinamąjį asmenį parduotą lėktuvo, skrendančio ta pačia arba panašia kryptimi, bilietą vidutine pardavimo kaina. Šis teismas turi pakoreguoti šias vidutines vertes tam, kad būtų atsižvelgta į tai jog, pavyzdžiui, šio paslaugų paketo įeinantys lėktuvo bilietai nemokamai arba už sumažintą kainą siūlomi keliautojų vaikams.

45 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į antrą klausimą reikia atsakyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti pagrindinėje byloje kartu su atostogų paketu už nustatytą kainą parduotą kelionių lėktuvu rinkos vertę. Minėtą teismą gali nustatyti ši rinkos vertė remdamasis vidutinėmis vertėmis. Šiuo atveju rinka, pagrįsta kitą kelionių organizatorių parduotais bilietais, gali būti tinkamiausia rinka.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. Kelionių organizatorius arba turų operatorius, kuris užpildė mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, taikydamas 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštąją direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas, šio vidaus teisės perkėlimuose nacionalinės teisės aktuose numatytas metodas, nacionalinės teisės numatytomis sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskačiuoti savo PVM skolą, taikydamas Teisingumo Teismo pripažintą atitinkantį Bendrijos teisės metodą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, kuris teikia keliautojui už nustatytą paslaugų paketo kainą paslaugas, naudodamasis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, ir savo paties teikiamas paslaugas, iš esmės turi atskirti savo paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį remdamasis rinkos vertės metodu, kai ši vertė manoma nustatyti. Šiuo nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinį sąnaudų metodą tik tada, kai rodo, kad šis kriterijus tinkamai atspindi paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama nei, kad jis turi būti paprastesnis negu faktinomis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei, kad jį taikant PVM skola būtų tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant faktinomis sąnaudomis grindžiamą metodą. Tačiau:

- kelionių organizatorius arba turų operatorius negali savo nuožiūra taikyti rinkos vertės grindžiamo metodo;
- minėtas metodas taikomas paties šio subjekto teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė galima nustatyti, net jei tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu atskirai paslaugų paketas veina paties šio subjekto teikiamą paslaugų vertę negali būti nustatyta dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neparduoda analogišką paslaugą atskirai nuo paslaugų paketo.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti pagrindinėje byloje kartu su atostogų paketu už nustatytą kainą parduotą lėktuvų bilietų rinkos vertę. Šis teismas gali nustatyti šią rinkos vertę remdamasis vidutinėmis vertėmis. Šiuo atveju rinka, pagręsta kitų kelionių organizatorių parduotais bilietais, gali būti tinkamiausia rinka.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.