

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.(\*)

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

Byloje C-422/17

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

### **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 44, 2010, p. 1, toliau – PVM direktyva), 65 ir 308 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Nacionalinio mokesčių administratoriaus vadovas, Lenkija) ginčą su *Skarpa Travel sp. z o.o.* (toliau – *Skarpa*) dėl *Minister Finansów* (finansų ministro, Lenkija, toliau – ministras) nuomonės mokesčių klausimais, kurioje atsakyta, nuo kada atsiranda prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (PVM) ir kaip jis apskaičiuojamas tuo atveju, jei kelionių agentūra gauna avansinį mokėjimą už savo teikiamą turizmo paslaugą.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje išdėstyta: „Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimo ar paslaugų teikimą.“

4 Šios direktyvos 65 straipsnyje nustatyta:

„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

5 Minutos direktyvos 66 straipsnis suformuluotas taip:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorių atveju ar tam tikrą kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą-faktūrą;

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

c) kai sąskaita-faktūra neišrašoma arba išrašoma vėliau – per nurodytą laiką ne vėliau kaip pasibaigus sąskaitos faktūros išrašymo terminui, kurį nustatė valstybės narės pagal 222 straipsnio antrą pastraipį, arba, jei valstybės narė nėra nustatiusi tokio termino – per nurodytą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.

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

6 Tos pačios direktyvos 306 straipsnyje numatyta:

„1. Pagal šį skyrį valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį teikiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

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

2. Taikant šį skyrį kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.“

7 PVM direktyvos 307 straipsnis suformuluotas taip:

„Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytomis sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kuri keleiviui suteikia kelionių agentūrą.

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

8 Šios direktyvos 308 straipsnyje išdėstyta: „Kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kuri turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtą faktinį išlaidų sąsigyjant kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

9 Minėtose direktyvos 309 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

## **Lenkijos teisė**

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

„Jeigu prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas buvo gautas visas atlygis ar jo dalis, visų pirma jei tai yra išankstinis mokėjimas, avansas, rankpinigiai, užstatas, mokoma už statybas ar būstą prieš nustatant bendrosios nuosavybės teisę gyvenamąjį būstą arba kitos paskirties patalpą, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tuo momentu, kai gaunamas šis mokėjimas, gautos sumos atžvilgiu, taikant 5 dalies 4 punktą.“

12 Šio įstatymo 119 straipsnyje nustatyta:

„1) Apmokestinamoji vertė teikiant turizmo paslaugas yra marža, atėjus mokėtino mokesčio sumai, nepažeidžiant 5 dalies nuostatų.

2) 1 dalyje nurodyta marža – tai paslaugų gavėjo mokėtinos sumos ir faktinį išlaidų, kurių apmokestinamasis asmuo patyrė dėl prekių ir paslaugų pirkimo tiesioginei turistų naudai iš kitų apmokestinamųjų asmenų, skirtumas; tiesioginei turistų naudai perkamos paslaugos – tai

paslaugos, kurios yra teikiamos turizmo paslaugos dalis, vis? pirma transportas, apgyvendinimas, maitinimas, draudimas.“

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad nuo 2014 m. sausio 1 d. Lenkijoje nebegalioja PVM direktyvos 66 straipsniu pagr?stos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriose apibr?žiama data, nuo kurios atsiranda prievol? apskai?iuoti š? mokest?, susijus? su avansu už kelioni? agent?ros teikiamas turizmo paslaugas.

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

14 Bendrovei *Skarpa*, kaip kelioni? agent?rai, taikoma speciali kelioni? agent?roms skirta schema, numatyta PVM ?statymo 119 straipsnyje. Manydama, kad iš šio teis?s akto neaišku, kada atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM už kelioni? agent?r? gautus avansinius mok?jimus, *Skarpa* pateik? prašym? d?l ministro nuomon?s šiuo mokes?i? klausimu.

15 Pateikdamas nuomon? mokes?i? klausimais ministras nurod?, kad prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda nuo to momento, kai gautas avansinis mok?jimas. Anot ministro, kad nustatyti kelioni? agent?ros gaut? marž?, kuri sudaro PVM apmokestinam?j? vert?, *Skarpa* gali iš bendros maržos sumos atskaityti numatytas išlaidas, kurias ji patirs teikdama atitinkam? paslaug?, ir prireikus atlikti reikiamas korekcijas, kai gal?s nustatyti galutin? faktiškai patirt? išlaid? sum?.

16 Manydama, kad prievol? apskai?iuoti už jos paslaugas mok?tin? PVM atsiranda tik tuomet, kai ji gali nustatyti galutin? savo pelno marž?, *Skarpa* gin?ijo ši? nuomon? mokes?i? klausimais *Wojewódzki S?d Administracyjnyw Krakowie* (Krokvuos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).

17 2014 m. lapkri?io 25 d. sprendimu šis teismas panaikino min?t? nuomon?, motyvuodamas tuo, kad aplinkyb?, jog PVM ?statymo 119 straipsnio 2 dalyje daroma nuoroda tik ? paslaug? teik?jo faktiškai patirtas išlaidas, rodo, jog prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tik tada, kai galutinai nustatoma reali marža. Jis konstatavo, kad, kiek tai susij? su mok?jimu už kelioni? agent?r? teikiamas turizmo paslaugas, apytikslis apmokestinamosios vert?s nustatymas nenumatytas. Min?tas teismas nurod?, kad mokes?i? deklaracij? koregavimas turi b?ti atliekamas tik išimtiniais atvejais ir negali tapti taisykle.

18 Š? teismo sprendim? ministras apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme – *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija); jis nurod?, kad, išskyrus PVM ?statyme pamin?tus išimtinis atvejus, visi mok?jimai apmokestinami j? gavimo momentu. Jis pripaž?sta, kad apskai?iuojant pelno marž? galima atsižvelgti ? visas apmokestinamojo asmens faktines išlaidas, patirtas iki mok?jimo gavimo momento. Ta?iau tai, kad avansinio mok?jimo už kelioni? agent?ros teikiam? turizmo paslaug? momentu ne?manoma nustatyti realios maržos, nereiškia, kad prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tik tuo metu, kai t? marž? galima galutinai nustatyti.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kilo klausimas, ar speciali taisykl? d?l kelioni? agent?r? teikiam? turizmo paslaug? apmokestinamosios vert?s, numatyta PVM direktyvos 308 straipsnyje, turi ?takos nustatant, kada atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM už šias paslaugas. Kadangi faktiškai kelioni? agent?ros patirtos išlaidos tampa žinomos tik po to, kai ji suteikia turizmo paslaug? savo klientui, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad šios direktyvos 65 straipsnio negalima taikyti situacijai, kuriai taikomas min?tos direktyvos 308 straipsnis. Ta?iau šis teismas pripaž?sta, kad vis d?lto tai PVM direktyvoje nenustatyta ir kad tok? poži?r? galima susidaryti tik iš min?tos direktyvos bendros sistemos.

20 Be to, kadangi prievol? apskai?iuoti PVM pagal PVM direktyvos 65 straipsn? atsiranda tada,

kai kelionių agentūra gauna avansą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui kyla klausimas, ar tokį mokestį reikia apskaičiuoti nuo gautos sumos, ar reikia atsižvelgti į specifinį apmokestinamosios vertės nustatymo metodą, numatytą šios direktyvos 308 straipsnyje. Šiuo klausimu jis nurodo, kad, viena vertus, visos avanso sumos apmokestinimas gali būti, net jei ir laikinai, labai sunki našta kelionių agentūrai, tačiau, kita vertus, suteikti galimybę kelionių agentūrai atsižvelgti į dar nesuteiktą paslaugų kainą, siekiant nustatyti atitinkamos paslaugos apmokestinamąją vertę tuo metu, kai klientas sumoka avansą, yra nesuderinama su specialia kelionių agentūroms skirta schema.

21 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad mokestinį prievolę dėl turizmo paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens gautą avansą, apmokestinamą pagal [PVM] direktyvos 306–310 straipsniuose kelionių agentūroms numatytą specialią schemą, atsiranda [PVM] direktyvos 65 straipsnyje nustatyto momentu?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas, ar [PVM] direktyvos 65 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinimo tikslais turizmo paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens gautas avansas, apmokestinamas pagal [PVM] direktyvos 306–310 straipsniuose kelionių agentūroms skirtą specialią schemą, mažinamas atimant išlaidas, apie kurias kalbama [PVM] direktyvos 308 straipsnyje, kurias apmokestinamasis asmuo faktiškai patiria iki avanso gavimo momento?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### **Dėl pirmojo klausimo**

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 65 ir 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip: kai kelionių agentūra, kuriai taikoma tuose 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, gauna avansinį mokėjimą už turizmo paslaugas, kurias ji suteiks keliautojui, prievolę apskaičiuoti PVM pagal 65 straipsnį atsiranda nuo to avansinio mokėjimo gavimo momento.

23 *Skarpa* tvirtina, kad siekdama nustatyti atitinkamą apmokestinamąją vertę pagal šios direktyvos 308 straipsnį kelionių agentūra turi apskaičiuoti savo realų pelno maržą, tačiau tai neįmanoma, nežinant faktinių išlaidų, kurias ji patirs įsigydama prekių ir paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų. Taigi prievolę apskaičiuoti mokestį atsiranda tik tada, kai visos kelionių agentūros faktiškai patirtos išlaidos yra žinomos ir gauta marža yra galutinė. Vadinas, tokiu atveju šios direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas.

24 Reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 306–310 straipsniuose nustatyta speciali PVM schema apima kelionių agentūrų veiklai taikomas specialias taisykles, kuriomis nukrypstama nuo bendrosios PVM sistemos (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 16 punktą).

25 Pagal šios direktyvos 306 straipsnį valstybės narės taiko minėtą schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro ne tarpininkas, o savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

26 Pagal tą 306 straipsnį sudaromiems kelionių agentūrų sandoriams Sąjungos teisės aktų

leidžias PVM direktyvos 307–310 straipsniuose numatytos specialios taisyklės dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės apskaičiavimo ir galimybių šį mokestį atskaityti.

27 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad ši speciali schema, kaip PVM direktyva nustatytos bendrosios schemos išimtis, gali būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant jos tikslo (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 20 punktų ir minėtų jurisprudencijų).

28 Kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, specialios kelionių agentūroms skirtos PVM schemos pagrindinis tikslas – išvengti šio subjektams dėl PVM direktyvos bendrųjų principų, susijusių su iš trečiųjų asmenų gytų paslaugų teikimu, atsiradusių sunkumų, nes, taikant apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir perkant sumokėto mokesčio atskaitos bendrąsias taisykles, dėl teikiamų paslaugų gausumo ir vietos šiems žmonėms kiltų sunkumų, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 19 punktų ir minėtų jurisprudencijų).

29 Vadinas, kelionių agentūroms taikoma speciali PVM sistema nėra savaime nepriklausoma ir išsami apmokestinimo schema; ji apima tik nuostatas, nukrypstančias nuo tam tikrų bendrosios PVM sistemos nuostatų, todėl kitos šios bendrosios sistemos taisyklės taikomos PVM apmokestinamiems kelionių agentūrų sandoriams.

30 Taigi visos bendrosios PVM sistemos nuostatos taikomos sandoriams, kuriems skirta speciali kelionių agentūroms skirta schema, išskyrus tas nuostatas, kurios reglamentuoja apmokestinimo vietą, apmokestinamosios vertės nustatymą ir galimybių šį mokestį atskaityti.

31 Todėl PVM direktyvos 63 ir 65 straipsniuose esančios taisyklės, susijusios su apmokestinimo momentu ir prievolės apskaičiuoti PVM už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą atsiradimu, ir toliau taikomos sandoriams, kuriems skirta speciali kelionių agentūroms taikoma schema.

32 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tuo metu, kai atliekamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.

33 Tačiau PVM direktyvos 65 straipsnyje nustatyta, kad kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda gavus atlygą ir jis apskaičiuojamas nuo gautos sumos dydžio. Šis straipsnis yra šios direktyvos 63 straipsnyje nustatytos taisyklės išimtis ir todėl turi būti aiškinamas siaurai (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 35 punktų ir nurodytą jurisprudenciją).

34 Taigi tam, kad tokiomis aplinkybomis atsirastų prievolė apskaičiuoti PVM, reikia, kad visa su apmokestinimo momentu susijusi informacija, t. y. apie būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifikuotos atliekant mokėjimą (žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 36 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

35 Nagrinėjamo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tuo metu, kai tokia kelionių agentūra, kaip *Skarpa*, gauna avansą, šis avansas gali būti susietas su paslauga, kurią ta agentūra teikia, kaip antai tam tikros dienos kelione konkrečioje šalyje. Taigi atrodo, kad toks avansas yra susijęs su tiksliai apibrėžta paslauga (tai turi patikrinti šis teismas), todėl prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 65 straipsnį atsiranda to avanso gavimo momentu.

36 Šiomis aplinkybomis pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 65 ir 306–310

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

## Dži antrojo klausimo

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

38 Pagal PVM direktyvos 308 straipsnį kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kuri turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtą faktinį išlaidų sąsigyjant kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

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

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

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

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

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

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

45 Kaip generalinis advokatas pažym?jo išvados 51 punkte, galima pagr?stai tik?tis, kad ?prastai r?pestinga kelioni? agent?ra parengs palyginti išsam? konkre?i? kelion?s išlaid? plan?, siekdama nustatyti vis? kelion?s kain?.

46 Taip apytiksliai apskai?iuotos išlaidos turi b?ti susijusios su konkre?ia turizmo paslauga, už kuri? kelioni? agent?ra gavo avans?, turint mintyje, kad pelno marž? ir apmokestinam?j? vert? reikia nustatyti remiantis kiekvienu konkre?iu agent?ros paslaug? teikimu, t. y. vertinant individualiai, o ne bendrai, atsižvelgiant ? paslaug? grupes arba ? tam tikru konkre?iu laikotarpiu teikt? paslaug? visum? (šiuo klausimu žr. 2018 m. sausio 8 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?380/16, neskelbto Rink., EU:C:2018:76, 89, 91 ir 92 punktus).

47 Tokiam sprendimui neturi reikšm?s aplinkyb?, kad, kai kelioni? agent?ra žinos galutines konkre?ias faktines išlaidas, ? jas tur?s b?ti atsižvelgta, siekiant nustatyti PVM pagal PVM direktyvos 308 straipsn?, ir prireikus ištaisyti PVM deklaracijas, pateiktas gavus avans?.

48 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 308 straipsn? reikia aiškinti taip: kelioni? agent?ros marža, taigi ir apmokestinamoji vert? yra skirtumas tarp visos sumos be PVM, kuri? turi sumok?ti keleivis, ir faktini? išlaid?, kurias kelioni? agent?ra patyr? d?l kit? apmokestinam?j? asmen? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Kai avansas atitinka vis? turizmo paslaugos kain? arba didel? jos dal? ir kai šio avanso mok?jimo metu agent?ra dar n?ra patyrusi joki? faktini? išlaid? arba yra patyrusi tik nedidel? bendr? šios atskiros paslaugos išlaid? dal? arba kai konkre?i? faktini? išlaid?, kurias agent?ra buvo patyrusi min?to mok?jimo momentu, negalima nustatyti, pelno marž? galima nustatyti remiantis apytiksliau bendr? išlaid?, kurias jai galiausiai teks patirti, apskai?iavimu. Kad atlikt? tok? apskai?iavim?, agent?ra turi prireikus atsižvelgti ? išlaidas, kurias avanso mok?jimo metu faktiškai jau buvo patyrusi. Siekiant apskai?iuoti marž?, iš bendros kelion?s kainos reikia atskaityti apytikriai apskai?iuotas bendras faktines išlaidas; avanso gavimo momentu mok?tinu PVM apmokestinama vert? gaunama to avanso sum? padauginus iš bendros kelion?s kainos procentin?s dalies, kuri atitinka ? j? ?traukt? numatom? pelno marž?.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

49 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB, 65 ir 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip: kai kelioni? agent?ra, kuriai taikoma tos direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, gauna avansin? mok?jim? už turizmo paslaugas, kurias ji suteiks keliautojui, prievol? apskai?iuoti PVM pagal min?t? 65 straipsn? atsiranda nuo to avansinio mok?jimo gavimo momento su s?lyga, kad tuo metu turizmo paslaugos, kurios bus suteiktos, yra tiksliai apibr?žtos.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 308 straipsn? reikia aiškinti taip: kelioni? agent?ros marža, taigi ir apmokestinamoji vert? yra skirtumas tarp visos sumos be prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), kuri? turi sumok?ti keleivis, ir faktini? išlaid?, kurias kelioni? agent?ra patyr? d?l kit? apmokestinam?j? asmen? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo, kai šie sandoriai sudaromi tiesiogiai keleivio naudai. Kai avansas atitinka vis? turizmo paslaugos kain? arba didel? jos dal? ir kai šio avanso mok?jimo metu agent?ra dar n?ra patyrusi joki? faktini? išlaid? arba yra patyrusi tik nedidel? bendr? šios**



atskiros paslaugos išlaidų dalį arba kai konkrečių faktinių išlaidų, kurias agentūra buvo patyrusi minėto mokėjimo momentu, negalima nustatyti, pelno maržą galima nustatyti remiantis apytiksliais bendrais išlaidais, kurias jai galiausiai teks patirti, apskaičiavimu. Kad atliktų tokį apskaičiavimą, agentūra turi prisiųsti išlaidas, kurias avanso mokėjimo metu faktiškai jau buvo patyrusi. Siekiant apskaičiuoti maržą, iš bendros kelionės kainos reikia atskaityti apytikriai apskaičiuotas bendras faktines išlaidas; avanso gavimo momentu mokėtinu PVM apmokestinama vertė gaunama to avanso suma padauginus iš bendros kelionės kainos procentinę dalį, kuri atitinka joje trauktą numatomą pelno maržą.

Parašai.

\* Proceso kalba: lenkų.