TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. spalio 6 d.*

Byloje C-291/03

dėl *VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris (Jungtinė Karalystė), 2003 m. birželio 30 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. liepos 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

MyTravel plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ir U. Lõhmus,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas P. Léger,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. lapkričio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *MyTravel plc*, atstovaujamos *solicitor* N. Gibbon ir *barrister* J. Woolf,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos K. Manji ir N. Paines,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. gegužės 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 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) 26 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp bendrovės *MyTravel plc* (toliau – *MyTravel)* ir *Commissioners of Customs & Excise* dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatytos schemos taikymo šiai bendrovei, priėmus 1998 m. spalio 22 d. sprendimą *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 pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) daugumos paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro „viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas <...>"

4 Minėtos direktyvos 26 straipsnis, kuris nustato specialią schemą kelionių organizatoriams bei turų operatoriams, numato:

„1. Valstybės narės taiko pridėtinės vertės mokestį kelionių organizatorių veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskaičiuodami mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių sąvoka apima ir turų operatorius.

2. Visi kelionių organizatoriaus sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių organizatorius. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. 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, skirtumas.

3. Jei kelionių organizatoriaus užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomų sandorių atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė laikoma tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio gali būti atleista tik ta kelionių organizatoriaus paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų.

4. Mokestis, imamas kitų apmokestinamųjų asmenų iš kelionių organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali būti atskaitomas ar grąžinamas jokioje valstybėje narėje."

5 Šeštosios direktyvos 26 straipsnis į nacionalinę teisę perkeltas 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax Act*, 1994 m.) 52 straipsniu, taip pat 1987 m. nutarimu dėl turų operatoriams taikomo pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax (Tour Operators) Order*, 1987 m.). Nacionalinės teisės nuostatas paaiškino *Commissioners of Customs & Excise* aplinkraštis 709/5/88 ir vėliau aplinkraštis 709/5/96 dėl turų operatorių maržos schemos (*Tour Operators' Margin Scheme VAT*

Notice, toliau – TOMS). Schema reikalauja, kad kelionių organizatoriaus ar turų 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 pasirūpina keliautojų nuskraidinimu iki jų kelionės tikslo. 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 „broked seats" (didmeninis bilietų pardavimas) pardavimu. Ji deklaravo savo už 1995–1999 m. PVM skolą taikydama TOMS. Priėmus minėtą sprendimą *Madgett ir Baldwin*, 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 Šią rinkos vertę *MyTravel* nustatė dviem metodais. Nustatydama rinkos vertę 1995 m. ir, atrodo, 1996 m. ji prie bilietų, parduodamų kartu su paslaugų paketu, savikainos pridėjo antkainį, lygų antkainiui, kurį ji teigė taikiusi mažmeniniam bilietų pardavimui tuo pačiu laikotarpiu. 1995 m. *MyTravel* taip pat už nustatytą kainą pardavė atostogų paketus, į kuriuos įtraukti kruizai, kelionės lėktuvu ir automobilio nuoma bei apgyvendinimas kempinge. Tačiau ji perskaičiavo savo mokestinę skolą 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. vidutines 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 nacionalinę 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 *Madgett ir Baldwin* išplaukia, kad rinkos verte grindžiamas metodas, siekiant atskirti paslaugų paketo dalį, susijusią su paties kelionių organizatoriaus ar turų operatoriaus teikiamomis paslaugomis, negali būti taikomas, jeigu, kaip minėtos bendrovės 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 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 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. Kalbant apie šiame sprendime nurodytą motyvą, kad rinkos verte grindžiamas metodas paprastesnis, tai yra tik veiksnys, į kurį atsižvelgta priimant sprendimą, o ne šio metodo taikymo sąlyga.

12 *MyTravel* mano turinti teisę taikyti rinkos verte grindžiamą metodą, kadangi ji turi tinkamą palyginimo elementą, kaip tai yra kelionių lėktuvu atveju, o Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nedraudžia jai tuo pačiu metu taikyti šį metodą ir faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. 153 GBP suma atspindi vidutinę atskirai parduotų lėktuvo bilietų vertę ir gali būti kartu su paslaugų paketu siūlomų kelionių vertinimo pagrindu, kadangi minėtame sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas reikalavo, kad ūkio subjektas nustatytų savo paties teikiamų paslaugų rinkos vertę remdamasis ne tapačių, o tik panašių paslaugų verte.

13 Šiomis aplinkybėmis Mančesterio *VAT and Duties Tribunal* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

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

a) Ar šis turų operatorius gali taikyti rinkos vertės metodą pasirinktinai atsižvelgiant į skirtingus finansinius metus ir, jei gali, kokiais atvejais?

b) Jei turų operatorius dalį į paslaugų paketą įeinančių savo paties teikiamų paslaugų (šiuo atveju – keliones lėktuvu) parduoda visuomenei atskirai nuo

paslaugų paketo, tačiau kitų į paslaugų paketą įeinančių savo paties teikiamų paslaugų (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinimą kempinge) neparduoda atskirai nuo paslaugų paketo, ar šis turų operatorius gali:

— šiems paslaugų paketams (kurių yra žymiai daugiau) taikyti rinkos vertės metodą, jei jis gali nustatyti visų savo paties tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų (šiuo atveju – kelionių lėktuvu) vertę, atsižvelgdamas į pardavimus visuomenei, įvykdytus atskirai nuo paslaugų paketo;

— ar tais atvejais, kai paslaugų paketas apima paties turų organizatoriaus teikiamas paslaugas, kurių jis visuomenei neparduoda atskirai nuo paslaugų paketo (šiuo atveju – kruizus ir apgyvendinimą kempinge), šis turų operatorius gali taikyti rinkos vertės metodą visuomenei parduodamų savo paties tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų (šiuo atveju – kelionių lėktuvu) vertei nustatyti, kai neįmanoma nustatyti kitų paketo paslaugų rinkos vertės?

c) Ar kelių metodų naudojimas turi būti a) paprastesnis, b) žymiai paprastesnis ar c) nežymiai sudėtingesnis?

d) Ar taikant rinkos vertės metodą nustatyta PVM skola turi būti tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant sąnaudų metodą?

2) Ar nurodytomis bylos aplinkybėmis galima nustatyti savo paties teikiamų paslaugų dalį, susijusią su parduodamomis į atostogų paketą įeinančiomis

kelionėmis lėktuvu, pagal a) nagrinėjamų finansinių metų vidutinę lėktuvo bilieto savikainą, pridedant prie jos vidutinę maržą, kurią turų operatorius gavo per nagrinėjamus finansinius metus parduodamas tik bilietus, arba b) tais pačiais finansiniais metais turų operatoriaus vidutines pajamas, gautas parduodant tik bilietus?"

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmo klausimo

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

Dėl pirmo klausimo pirmos dalies

15 Reikia išnagrinėti, ar turų operatorius, kuris užpildė mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją taikydamas Šeštąją direktyvą perkeliančiuose 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-837, 21 punktą). Kitaip yra tik kai išimtinėmis aplinkybėmis 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-1131, 41–45 punktus).

17 Prejudicinio sprendimo tikslas – daryti įtaką teisiniams santykiams, atsiradusiems iki jo priėmimo. Iš to išplaukia, kad administracinė 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 grąžinimą reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašiems reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Bendrijos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Barra*, 309/85, Rink. p. 355, 17 punktas ir minėto sprendimo *Weber's Wine World ir kt.* 103 punktas).

18 Esant šioms aplinkybėms į pirmo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad kelionių organizatorius arba turų operatorius, kuris užpildė mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją taikydamas Šeštąją direktyvą į vidaus teisę perkeliančiuose 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 faktinių sąnaudų kriterijų.

20 Dėl paprastumo kriterijaus *MyTravel* teigia, kad jei minėto metodo taikymui siekiant nustatyti kelionių organizatoriaus ar turų operatoriaus PVM skolą būtų reikalaujama sąlyga, kad kiekvieno apmokestinamojo asmens konkrečiu atveju šis metodas turėtų būti paprastesnis nei faktinių sąnaudų metodas, tai apmokestinamosios vertės, kuri yra pagrindinis PVM sistemos elementas, nustatymas būtų nepastovus ir iš dalies subjektyvus.

21 Tačiau Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad apmokestinamasis asmuo, kaip antai *MyTravel*, neturi teisės tikslinti savo PVM deklaracijas taikydamas rinkos vertės kriterijų, kadangi jis nesunkiai galėjo jas užpildyti taikydamas faktinių 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 verte 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 faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas.

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

25 Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 45 ir 46 straipsniuose Teisingumo Teismo sprendimui leisti taikyti rinkos vertės metodą įtakos turėjo tai, kad jis manė, jog taikant šį metodą bus gauta panašaus dydžio PVM skola, kaip ir apskaičiuota taikant faktinėmis 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, Jungtinės Karalystės palaikomas priešingas aiškinimas iš tikrųjų įpareigotų apmokestinamuosius asmenis, užpildžius savo mokesčių deklaracijas taikant rinkos verte grindžiamą metodą, atlikti visus veiksmus, reikalingus apskaičiuoti PVM skolą taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą, taip ribojant rinkos verte 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 faktinių 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 pagrindinį sistemos principą ir jo veikimo būdus mokesčių administratoriaus surinktinas 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 įtakos šiam pagrindiniam PVM sistemos principui.

31 Iš minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* išplaukia, kad rinkos verte pagrįstą metodą galima taikyti, kai įmanoma 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 mokesčio skola, palyginti su taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą gauta suma.

32 Tokios teisės apmokestinamiesiems asmenims suteikimas leistų jiems dirbtinai didinti apmokestinamąją vertę, kuriai taikomas mažiausias tarifas, bei tarp ūkio subjektų sudarytų konkurencinę nelygybę tų subjektų, kurie įsteigė 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 įstatymų 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 tapačiai 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 įrodyti, kad faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas tinkamai atsižvelgia į realią paslaugų paketo struktūrą, gali skirstyti šią paslaugų paketo kainą, taikydamas šį metodą vietoj rinkos verte grindžiamo metodo.

35 Esant šioms aplinkybėms, 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 įrodyti, kad nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas tinkamai atspindi realią paslaugų paketo struktūrą.

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

37 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kaip paskirstyti nustatytą paslaugų paketo 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. Tas pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokiomis aplinkybėmis šis kriterijus vis dėlto yra taikomas paties kelionių organizatoriaus teikiamoms paslaugoms, kurių rinkos vertė gali būti žinoma.

38 Šiuo atžvilgiu, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 77 punkte, aplinkybė, kad negalima nustatyti visų paties apmokestinamojo asmens teikiamų paslaugų

rinkos vertės, negali pateisinti šio kriterijaus netaikymo įvertinant paslaugas, kurių rinkos vertė gali būti žinoma. Šiuo atveju tiesa, kad apmokestinamasis asmuo yra priverstas skirstyti nustatytą paslaugų paketo kainą, taikydamas du apskaičiavimo metodus savo paties teikiamoms paslaugoms. Todėl, taikant šiuos du metodus kartu, neturėtų būti susiduriama su neįveikiamais sunkumais.

39 Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas tos pačios išvados 79 punkte, nors Šeštosios direktyvos 26 straipsnis siekia pritaikyti taikomas PVM taisykles specifinei kelionių organizatorių veiklai ir tokiu būdu sumažinti šią veiklą galinčius trukdyti praktinius sunkumus, šiuo straipsniu įtvirtinta schema, priešingai nei mažoms ir žemės ūkio bendrovėms nustatyta schema, nesiekia supaprastinti apskaitos reikalavimų, kuriuos numato įprasta PVM sistema. Šio straipsnio 3 dalis numato, kad, kai ūkio subjektų užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomi sandoriai yra vykdomi ir Bendrijoje, ir už jos ribų, nuo mokesčio yra atleidžiama tik ta paslaugų paketo dalis, kuri yra susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų. Tokios nuostatos taikymas gali įpareigoti kelionių organizatorius atlikti santykinai techninio pobūdžio jų paslaugų paketų paskirstymo operacijas.

40 Šiomis aplinkybėmis, tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra pakankamo pagrindo netaikyti rinkos vertės kriterijaus. Tais pačiais finansiniais metais apmokestinamasis asmuo gali taikyti rinkos vertės kriterijų tam tikroms paslaugoms ir negali taikyti kitoms, jeigu jis negali nustatyti šių paslaugų rinkos vertės.

41 Į kitas pirmo klausimo dalis reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 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 paslaugas, iš esmės turi išskirti savo

paties teikiamas paslaugas atitinkančią paslaugų paketo dalį remdamasis rinkos vertės metodu, kai šią vertę įmanoma nustatyti. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinių sąnaudų kriterijų tik tada, kai įrodo, kad šis kriterijus tinkamai atspindi paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama nei, kad jis turi būti paprastesnis negu faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei, kad jį taikant PVM skola būtų tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Todėl:

— kelionių organizatorius arba turų operatorius negali savo nuožiūra taikyti rinkos verte grindžiamo metodo ir

— pastarasis metodas taikomas paties kelionių organizatoriaus 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 neparduoda analogiškų paslaugų atskirai nuo paslaugų paketo.

Dėl antro klausimo

42 Antru klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, esant pagrindinės bylos aplinkybėms, galima nustatyti paties kelionių organizatoriaus teikiamų paslaugų dalį, susijusią su kelionėmis lėktuvu, parduodamomis kartu su atostogų paketu už nustatytą šio paketo kainą, taikant arba vidutinę lėktuvo bilieto savikainą, prie kurios pridedama vidutinė marža, kurią turų operatorius gavo atskirai parduodamas bilietus nagrinėjamais finansiniais metais, arba turų operatoriaus vidutines pajamas, gautas parduodant tik bilietus tais pačiais finansiniais metais.

43 Reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas nėra įgaliotas taikyti Bendrijos teisės normų konkrečiam atvejui, jis įgaliotas 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 punktą, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *Trans-Ex-Import*, C-86/97, Rink. p. I-1041, 15 punktą, 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *De Haan*, C-61/98, Rink. p. I-5003, 29 punktą ir 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Veedfald*, C-203/99, Rink. p. I-3569, 31 punktą). 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 trečiųjų asmenų 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. Vidutinė vertė gali būti pavyzdinė, jeigu, kaip yra pagrindinėje byloje, analogiškų paslaugų, parduodamų 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 parduotų lėktuvo bilietų rinkos vertę, remdamasis kitų apmokestinamųjų asmenų parduotų lėktuvo, skrendančio ta pačia arba panašia kryptimi, bilietų vidutine pardavimo kaina. Šis teismas turi pakoreguoti šias vidutines vertes tam, kad būtų atsižvelgta į tai jog, pavyzdžiui, į paslaugų paketą 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 parduotų kelionių lėktuvu rinkos vertę. Minėtas teismas gali nustatyti šią

rinkos vertę remdamasis vidutinėmis vertėmis. Šiuo atveju rinka, pagrįsta kitų 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 įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas, į vidaus teisę perkeliančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytą metodą, nacionalinės teisės numatytomis sąlygomis, kurios turi atitikti ekvivalentiškumo ir veiksmingumo principus, turi teisę perskaičiuoti savo PVM 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, 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 šią vertę įmanoma nustatyti. Šiuo nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo gali taikyti faktinių sąnaudų metodą tik tada, kai įrodo, kad šis kriterijus tinkamai atspindi paslaugų paketo struktūrą. Rinkos vertės metodo taikymui nereikalaujama nei, kad jis turi būti paprastesnis negu faktinėmis sąnaudomis grindžiamas metodas, nei, kad jį taikant PVM skola būtų tokio paties arba panašaus dydžio, kaip taikant faktinėmis sąnaudomis grindžiamą metodą. Tačiau:

— **kelionių organizatorius arba turų operatorius negali savo nuožiūra taikyti rinkos verte grindžiamo metodo;**

— **minėtas metodas 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 neparduoda analogiškų paslaugų 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 parduotų lėktuvų bilietų rinkos vertę. Šis teismas gali nustatyti šią rinkos vertę remdamasis vidutinėmis vertėmis. Šiuo atveju rinka, pagrįsta kitų kelionių organizatorių parduotais bilietais, gali būti tinkamiausia rinka.**

Parašai.