

## 101 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos tik toms turizmo paslaugoms, kurias PVM mokėtojas įsigyja iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų ir vėliau savo vardu teikia galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) (toliau šiame skirsnyje toks PVM mokėtojas vadinamas kelionės organizatoriumi). Jeigu galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) parduodamas kelių iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų turizmo paslaugų, teikiamų vienos kelionės metu, rinkinys, laikoma, kad kelionės organizatorius galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) suteikė vieną paslaugą.

### Komentaras

~~1. Turizmo paslaugos — tai turistų kelionės organizavimo, apgyvendinimo, maitinimo, vežimo, informavimo, pramogų ir kitų poreikių tenkinimo paslaugos. Galima išskirti šias turizmo paslaugų rūšis:~~

- ~~1) turistų kelionių organizavimo paslaugos;~~
- ~~2) turizmo informacijos paslaugos;~~
- ~~3) turistų apgyvendinimo paslaugos;~~
- ~~4) turistų vežimo, pramogų ir kitos turizmo paslaugos.~~

~~2. Taikant specialią apmokestinimo PVM schemą apmokestinamos tik tokios turizmo paslaugos, kurias PVM mokėtojas įsigyja iš trečiųjų asmenų ir vėliau savo vardu teikia galutiniam vartotojui. Toks PVM mokėtojas laikomas kelionės organizatoriumi. Kad kelionės organizatoriaus teikiamos turizmo paslaugos būtų apmokestinamos taikant specialią PVM apmokestinimo schemą, būtinos šios sąlygos:~~

~~1) turizmo paslaugos turi būti įsigytos iš trečiųjų asmenų (Jeigu turizmo paslaugos neįsigyjamos iš trečiųjų asmenų, o jas teikia pats kelionės organizatorius savo jėgomis, tai ši schema netaikoma);~~

~~2) turizmo paslaugos galutiniam vartotojui turi būti teikiamos paties kelionės organizatoriaus vardu (Jeigu iš kitų asmenų įsigytos turizmo paslaugos galutiniam vartotojui teikiamos ne savo, o to kito asmens vardu, t. y. jeigu kelionės organizatorius tik tarpininkauja suteikiant turizmo paslaugas, speciali apmokestinimo PVM schema netaikoma);~~

~~3. Kai kelionės organizatorius galutiniam vartotojui parduoda iš trečiųjų asmenų įsigytų kelių turizmo paslaugų (paslaugos teikiamos vienos kelionės metu) rinkinį, laikoma, kad galutiniam vartotojui yra suteikiama viena paslauga.~~

### Pavyzdys

1. Visų pirma reikia pažymėti, kad turizmo paslaugų apibrėžimo nėra pateikta nei PVM įstatyme, nei PVM direktyvoje, tačiau ESTT savo sprendimuose (pvz., sprendimai byloje C-163/91 *Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV and Others*, C-31/10 *Minerva Kulturreisen GmbH*) yra nurodęs, jog turizmo paslaugomis iš esmės gali būti laikomos tik tos paslaugos, kurios yra susiję su kelione. Tačiau tai, ar konkrečios paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis pagal turizmo veiklą reglamentuojančius teisės aktus, neturi reikšmės sprendžiant, ar atitinkamos paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis PVM direktyvos požiūriu (pvz., ESTT sprendimas byloje C-200/04 *Finanzamt Heidelberg*). Vadinasi, darytina išvada, jog iš esmės Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo nuostatos, sprendžiant klausimą, ar konkrečios teikiamos paslaugos, turi būti apmokestinamos PVM, taikant specialią turizmo paslaugų

apmokestinimo schemą, ar įprastas PVM įstatymo taisyklės, įtakos neturi. Kitaip tariant gali būti situacijos, kai tam tikra paslauga Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo požiūriu nebus laikoma turizmo paslauga, nors PVM įstatymo požiūriu bus pripažįstama turizmu ir atvirkščiai.

Be to, sprendžiant klausimą, ar konkrečios teikiamos paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis, reikšmės neturi ir tokios aplinkybės kaip paslaugos teikimo / pirkimo tikslas (t. y. ar paslauga perkama galutiniam vartojimui, ar perpardavimui, ar kitokiais tikslais), pirkėjo statusas (paslaugą perka apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis asmuo; asmuo, kuris nuolat verčiasi turizmo veikla ar asmuo, kuris tokia veikla nesiverčia, ir pan.).

Taigi šiame skirsnyje nustatyta speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema yra taikoma tik tais atvejais, kai yra tenkinamos visos žemiau nurodytos sąlygos:

a) parduodama paslauga yra laikytina turizmo paslauga PVM įstatymo XII skyriaus 2 skirsnio prasme;

b) parduodantis turizmo paslaugą asmuo veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. turizmo paslaugos turi būti įsigytos iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir perparduodamos pirkėjams perparduodančio asmens vardu (perparduodamos paslaugos gali būti įsigytos tiek iš užsienio (ES valstybių narių ir trečiųjų valstybių) apmokestinamųjų asmenų, tiek ir iš Lietuvos apmokestinamųjų asmenų). Turizmo paslaugas perparduodantis asmuo, t. y. asmuo veikiantis kaip neatsiskleidęs tarpininkas, PVM įstatyme yra laikomas kelionės organizatoriumi, nepriklausomai nuo to, jis yra laikomas kelionių organizatoriumi ir Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo prasme;

c) asmuo, parduodantis turizmo paslaugas, įprastai verčiasi tokia veikla (kitai tariant, jei asmuo sudaro atsitiktinius turizmo paslaugų sandorius, nelaikoma, jog jis nuolat verčiasi tokia veikla).

Jeigu nors viena iš aukščiau nurodytų sąlygų yra netenkinama, tai parduodama paslauga negali būti apmokestinama pagal specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą ir jos apmokestinimui yra taikomos įprastos PVM įstatymo taisyklės.

2. Tais atvejais, kai kelionių organizatorių teikiamos (parduodamos, perparduodamos) pirkėjui (klientui) paslaugos susideda iš daugelio elementų, tai nustatant, ar šios paslaugos laikytinos turizmo paslaugomis, ar ne, reikėtų vadovautis tokiais pagrindiniais kriterijais:

1) suteiktos paslaugos yra būdingos kelionei (kelionei būdingos pagrindinės paslaugos: keleivių vežimo, apgyvendinimo, ekskursijų paslaugos ir pan.);

2) suteiktų paslaugų rinkinys teikiamas vienos kelionės metu ir šiame paslaugų rinkinyje (kai parduodamos ne tik 1 punkte nurodytos paslaugos) be kitų paslaugų yra bent viena 1 punkte nurodyta kelionei būdinga paslauga.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nuostatas, kai kelionių organizatorius pirkėjui (klientui) kaip kompleksą parduoda kongresų, seminarų, konferencijų, mokymų ir panašių renginių organizavimo paslaugas kartu su kitomis kelionei būdingomis paslaugomis (pvz., dalyvių vežimu, apgyvendinimu, pažintinių turų po Lietuvą ar užsienio šali, kurioje vyksta renginys, organizavimu konferencijų dalyviams, gido paslaugomis ir pan.), tai sprendžiant klausimą, ar tokios paslaugos laikomos renginių organizavimo ar turizmo paslaugomis, reikia įvertinti, kokią dalį šių paslaugų suteikimo kaštų sudaro su kelione susijusios išlaidos, o kokią paslaugos, nesusijusios su kelione. Jei išlaidos nesusijusios su kelione sudaro daugiau kaip 50 proc. visų išlaidų, tai tokios paslaugos laikomos renginio organizavimo paslaugomis. Tuo atveju, jei daugiau kaip 50 proc. tokių išlaidų sudaro su kelione susijusios paslaugos, tai tokiu atveju laikytina, kad buvo teikiamos turizmo paslaugos. Tuo atveju, jeigu šių turizmo paslaugų teikimas atitinka šios dalies nuostatas (minėtos paslaugos įsigyjamos iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir

savo vardu parduodamos pirkėjams (klientams), tai šioms suteiktoms turizmo paslaugoms (turizmo paslaugų rinkiniui) taikoma maržos schema. Analogiškai yra vertinamos ir kitos paslaugos, kurias sudaro tiek kelionėms būdingos, tiek kelionei nebūdingos paslaugos (pvz., sveikatinimo paslaugos teikiamos kartu su apgyvendinimu ir maitinimu ir pan.).

### 1 pavyzdys

Kelionių organizatorius organizuoja turistinę kelionę į Vokietiją. Įsigijus kelialapį, ~~galutiniam vartotojui~~ pirkėjui (turistui) -suteikiamos tokios kelionės organizatoriaus iš ~~trečiųjų~~ kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos turizmo paslaugos:

- vežimo atitinkamu maršrutu paslauga;
- apgyvendinimo Vokietijos viešbučiuose paslauga;
- ekskursijų gidų Vokietijos miestuose paslauga;

Laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė vieną kelionės organizavimo paslaugą, kurios apmokestinamajai vertei nustatyti taikomos specialios apmokestinimo PVM schemos nuostatos.

### 2 pavyzdys

~~4. Speciali apmokestinimo PVM schema taikoma kelionės organizatoriaus savo vardu parduotoms turizmo paslaugoms tiek įsigytoms iš užsienio (ES valstybių narių ir trečiųjų valstybių) trečiųjų asmenų, tiek ir iš Lietuvos trečiųjų asmenų.~~

~~5~~

Lietuvos kelionių organizatorius X, organizuoja buhalteriams trijų dienų seminarą mokesčių apskaitos politikos klausimais Vilniuje. Kelionių organizatorius visas seminaro organizavimo paslaugas įsigijo iš trečiųjų asmenų (samdė lektorius, išsinuomojo patalpas ir seminarui reikalingą įrangą), įsigijo iš viešbučio apgyvendinimo ir maitinimo šiame viešbutyje paslaugas, kurias savo vardu numatė perparduoti pageidaujantiems šiomis paslaugomis pasinaudoti seminaro dalyviams (juridiniams ar fiziniams asmenims). Be to, iš Vilniaus ekskursijų biuro įsigijo ekskursijos po Vilnių paslaugas.

Norintiems dalyvauti šiame seminare pasiūlyti tokie paslaugų paketai:

- 188 eurai už seminaro organizavimo paslaugas be apgyvendinimo ir maitinimo viešbutyje bei ekskursijos po Vilnių paslaugų (organizatoriaus kaštai sudarė 100 eurų);
- 520 eurų pageidaujantiems kartu su dalyvavimu seminare įsigyti apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas bei ekskursijos po Vilnių paslaugą (organizatoriaus kaštai sudarė 420 eurų, iš kurių 320 eurų yra už apgyvendinimą, maitinimą, ekskursiją).

Šiuo atveju galima teigti, kad kelionių organizatorius X seminaro atskiriems dalyviams sumokėjusiems už 188 eurų pardavė seminaro organizavimo paslaugas, kurios turi būti apmokestintos PVM taikant standartinį PVM tarifą, nuo visos suteiktų (parduotų) paslaugų vertės (be PVM), o klientams, sumokėjusiems už seminarą 520 eurų, pardavė turizmo paslaugų rinkinį, kuris apmokestinamas taikant maržos schemą (kadangi organizatoriaus kaštai, susiję su kelionėms būdingomis paslaugomis, sudaro daugiau nei 50 proc. visų paslaugos suteikimo kaštų.

3. Kelionės organizatorius gali teikti (parduoti, perparduoti) ir pavienes turizmo paslaugas, apmokestinamas pagal specialią apmokestinimo schemą. Vadinasi, kelionių

organizatorius gali įsigyti ir savo vardu parduoti (perparduoti) tik apgyvendinimo, tik vežimo ar kitą turizmo paslaugą. Pvz., kelionių organizatorius iš užsienio į Lietuvą atvykstantiems pavieniams turistams savo vardu parduoda apgyvendinimo paslaugas, kurias jis pats pagal sutartį įsigyja iš Vilniaus viešbučio.

~~Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) sprendimuose C-163/91 (23 punktas) ir C-31/10 (21 punktas) yra pasisakęs, kad maržos schema gali būti taikoma ir kelionių organizatorių teikiamai pavienei turistų apgyvendinimo paslaugai.~~

Tačiau reikia atkreipti dėmesį, jog, teikiant pavienę vežimo paslaugą, tokia paslauga bus laikoma turizmo paslauga tik tuo atveju, jei ją iš esmės sudarys daugiau kelionei būdingų elementų nei tik keleivių vežimas (pvz., bus teikiamas konsultavimas dėl optimaliausio maršruto, suplanuojamas maršrutas, rekomenduojamos lankytinos vietos ir pan.).

Analogiškai šios nuostatos bus taikomos ir visiems kitiems atitinkamų paslaugų teikėjams.

### 1 pavyzdys

Kelionių organizatorius A perka keleivių vežimo paslaugą iš įmonės B ir šią paslaugą perparduoda kitam kelionių organizatoriui C. Nei įmonė B, nei kelionių organizatorius A, teikdami keleivių vežimo paslaugą, neatlieka nieko daugiau nei tik keleivių pervežimą kelionių organizatoriaus C nurodytu maršrutu, todėl laikytina, kad įmonė B teikė ne turizmo paslaugą, o keleivių vežimo paslaugą, kuri yra apmokestinama taikant ne specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą, o įprastas taisykles. Analogiškai kaip keleivių vežimo paslauga yra apmokestinama ir kelionių organizatoriaus A kelionių organizatoriui C teikiama paslauga.

### 2 pavyzdys

Įmonė A organizuoja kalėdinį renginį savo darbuotojams. Renginys vyksta kitame mieste, todėl įmonė A, neturėdama galimybės savo jėgomis nuvežti darbuotojų į renginio vietą, perka keleivių vežimo paslaugą iš įmonės B. Įmonė B pati negali įvykdyti keleivių vežimo paslaugos, todėl tokią paslaugą įsigyja iš įmonės C. Įmonė B, teikdama keleivių vežimo paslaugą, neatlieka nieko daugiau nei tik keleivių pervežimą įmonės A nurodytu maršrutu, todėl laikytina, kad įmonė B teikė ne turizmo paslaugą, o keleivių vežimo paslaugą, kuri yra apmokestinama taikant ne specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą, o įprastas taisykles.

Taip pat ETTEST byloje C-31/10 Minerva Kulturreisen GmbH yra pasisakęs, kad tuo atveju, jeigu kelionių organizatorius, neteikdamas turizmo paslaugų, savo vardu klientui teikia kitas įsigytas iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugas (pvz., bilietų į operą pardavimą), tai tokioms su kelionėmis nesusijusioms paslaugoms maržos schema negali būti taikoma.

Atsižvelgiant į tai, jeigu kelionių organizatorius parduoda (perparduoda) galutiniam vartotojui/pirkėjui (klientui) tik vieną ar keletą konkrečių paslaugų, kurios savo esme nebūtinai yra susijusios su kelionėmis, tai šios paslaugos nelaikytinos turizmo paslaugomis ir joms maržos schema negali būti taikoma. Pvz., jeigu teikiama (perparduodama) tik maitinimo paslauga ir nėra aišku, kad ši paslauga yra teikiama turistui, kaip turistinio paketo dalis, tai tokia paslauga nelaikoma turizmo paslauga, kuriai gali būti taikoma maržos schema. Šioms suteiktoms (perparduotoms) maitinimo paslaugoms, kurios yra faktiškai suteiktos Lietuvoje ir kurių ~~dėl to~~

teikimo vieta laikoma Lietuva (PVM įstatymo 13 ~~str.straipsnio~~ 11 dalis), taikomas standartinis PVM tarifas.

Analogiškai, jeigu ~~galutiniam vartotojui~~ pirkėjui (klientui) perparduodamos tik salės nuomos bei vertimo kabinų nuomos paslaugos, tik maitinimo ir salės nuomos paslaugos, -tai jų teikimo vieta turėtų būti nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas ir jos apmokestinamos PVM bendra tokių paslaugų teikimui PVM įstatyme nustatyta tvarka.

~~6. Atkreipiamas~~ 4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad speciali turizmo paslaugų apmokestinimo PVM schema (kai PVM apskaičiuojamas nuo kelionės organizatoriaus maržos) taikoma kelionių organizatoriaus teikiamoms kelionės organizavimo paslaugoms ir tais atvejais, kai jie iš ~~trečiųjų~~ kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas savo vardu parduoda ne tiesiogiai ~~galutiniam vartotojui, šių paslaugų~~ pirkėjui (klientui), o per atsiskleidusius tarpininkus (kelionių agentūras ir pan.), kurie veikia kelionių organizatoriaus vardu ir sąskaita. Pvz., kelionių organizatorius savo parengtus turistinės kelionės paslaugų rinkinius perduoda platinti kelionių agentūrai. Kelionių agentūra parduoda turizmo paslaugų rinkinius ~~galutiniam vartotojui~~ pirkėjui (klientui), kelionės organizatoriaus vardu ir jo sąskaita, o už tarpininkavimą gauna atskirą atlyginimą. Šiuo atveju, kelionės organizatoriaus gautas iš kelionių agentūros atlygis už parduotus ~~galutiniam vartotojui~~ pirkėjui (klientui), turizmo paslaugų rinkinius apmokestinamas PVM taikant specialią apmokestinimo PVM schemą (maržos schemą).

~~75. Kelionės~~ organizatoriai ~~organizatorius~~ maržos ~~sema~~ schema aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms ~~turi taikyti tik~~ (pavienėms arba sukomplektuotiems turizmo paslaugų rinkiniams) taikoma ~~ir~~ tuo atveju, ~~jeigu~~ kai šios paslaugos yra ~~teikiamos galutiniams vartotojams. Galutinis vartotojas, kaip taisyklė, yra turistas, kuriuo pagal Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo (Žin., 2002, Nr.123-5507, toliau – Turizmo įstatymas) nuostatas laikomas „fizinis asmuo, kuris pažintiniais, profesiniais, dalykiniais, etniniais, kultūriniais, rekreaciniais, sveikatingumo, religiniais ar specialiais tikslais keliauja po šalį ar į kitas šalis ir apsistoja bent vienai nakvynei, tačiau ne ilgiau kaip vienerius metus už savo nuolatinės gyvenamosios vietos ribų, jei ši veikla nėra mokymasis ar apmokamas darbas lankomoje vietovėje.~~

~~Jeigu turizmo paslaugos parduodamos kitiems Lietuvos ar kitų valstybių juridiniams asmenims, kurie vėliau patys savo vardu ir savo nustatyta kaina šias įsigytas paslaugas (arba sukomplektuotus turizmo paslaugų rinkinius) parduoda galutiniam vartotojui ar kitam apmokestinamajam asmeniui, tai Lietuvos kelionių organizatorius parduodamas minėtiems asmenims turizmo paslaugas PVM tikslais perparduodamos kitam kelionės organizatoriui, kuris veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (jis ir įsigytas turizmo paslaugas toliau savo vardu perparduoda įsigytas iš trečiųjų asmenų paslaugas savo vardu). Todėl šiuo atveju maržos schema negali būti taikoma, o kelionių organizatorius įsigytas iš trečiųjų asmenų paslaugas turi perparduoti su PVM ar be PVM, priklausomai nuo to, kur, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis, yra laikoma kitam šių paslaugų suteikimo vieta. Pvz., jeigu būtų perparduodama apgyvendinimo viešbutyje, kuris yra Lietuvoje, paslauga, tai šios paslaugos teikimo vieta laikoma Lietuva ir išrašytoje pirkėjui šių perparduotų apgyvendinimo paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje turi būti apskaičiuotas (išskirtas) PVM, taikant PVM įstatyme šioms paslaugoms nustatytą PVM tarifą. Analogiškos nuostatos taikomos ir kitoms perparduodamoms turizmo paslaugoms (pvz., keleivių vežimo paslaugoms ir pan.). Tačiau, atkreipiamas dėmesys į tai, kad jeigu būtų perparduodamos turizmo paslaugos, kurių teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas yra užsienio valstybė (kita valstybė narė ar trečioji valstybė), tai tam tikrais atvejais kelionių agentūroms atsirastų prievolė registruotis PVM mokėtojomis tose kitose valstybėse narėse.~~

~~Pažymėtina, kad kelionių organizatorius, turizmo paslaugų (klientui). Tai reiškia, kad maržos schema taikoma visose turizmo paslaugų pardavimo (perpardavimo sandorių) veikiantis kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir nuo perparduotų turizmo paslaugų pats apskaičiavęs pardavimo PVM (arba kai už šias paslaugas pardavimo PVM privalo apskaičiuoti paslaugų pirkėjas), turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM sumas, susijusias su tokių paslaugų įsigijimu iš trečiųjų asmenų.~~

~~Kai iš kelionių organizatoriaus įsigyjantis turizmo paslaugas juridinis asmuo, šiam paslaugų teikėjui nurodo konkrečius savo įmonės asmenis (darbuotojus), kurie naudosis įsigytomis paslaugomis (pvz., vykstant į kelionę darbo ar profesiniais tikslais), tai galima teigti, kad tokiu atveju šis juridinis asmuo yra galutinis paslaugų pirkėjas) grandyse iki galutinio šių paslaugų pirkėjo. Šiuo atveju kelionių organizatorius iš trečiųjų asmenų įsigytoms ir minėtiems juridiniams asmenims savo vardu perparduotoms turizmo paslaugoms turi taikyti maržos schemą.~~

~~8. PVM tikslais maržos schemą gali taikyti ne tik Turizmo įstatyme įvardinti kelionės organizatoriai bei kelionių agentūros. Pagal ETT praktiką (byla C-308/96 ir C-94/97, 20 ir 21 punktai) maržos schema gali būti taikoma ir tais atvejais, kai ūkio subjektai nėra kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai bendrąja šių žodžių prasme, tačiau sudaro identiškus sandorius vykdydami kitokią veiklą: pvz., teikia paslaugas, susijusias su klientų pervežimu lėktuvu ir (arba) jų apgyvendinimu paskirties valstybėje, bei paprastai su šios rūšies veikla susijusių paslaugų teikimui pasitelkia kitus apmokestinamuosius asmenis.~~

~~9. Kai tokie asmenys teikia savo klientams ne tik su kelionėmis susijusias (turizmo) paslaugas, kurias jie įsigyja iš trečiųjų asmenų ir savo vardu parduoda klientui, bet ir kitas paslaugas, tai suteiktoms turizmo paslaugoms maržos schema gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu šios paslaugos turi savarankišką tikslą, klientui yra galimybė pasirinkti gauti tik pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį.~~

~~Vadinasi, kai sandoris dėl paslaugų teikimo susideda iš kelių elementų, turi būti įvertinama, ar PVM tikslais toks sandoris turi būti laikomas vienu ar keliais atskirais sandoriais. Sprendžiant, kokias kitas su paslaugos teikimu susijusias papildomas paslaugas reikia įtraukti į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę, svarbu, kad kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai ir turi būti atsižvelgiama į pirkėjo tikslus ir kitas aplinkybes.~~

~~10. Pažymėtina, kad remiantis Europos Teisingumo Teismo praktika (pvz., sprendimai bylose C-349/96, C-41/04 ir kt.), laikoma, jog įvyko vienos paslaugos teikimas, jei vienas ar keli elementai sudaro pagrindinę paslaugą, o suteiktos papildomos paslaugos neturi savarankiško tikslo, o tik padaro pagrindinę paslaugą klientams patrauklesnę, t.y. papildoma paslauga klientams yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga. Tuo atveju, jeigu papildoma paslauga turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti gauti tik pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį, tai tokios paslaugos gali būti laikomos savarankiškoms paslaugomis ir į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę neįtraukiamos.~~

~~Todėl tais atvejais, kai kelionės organizatorius savo vardu parduodantis turizmo paslaugas, šias paslaugas būtų įsigijęs iš kitų apmokestinamųjų asmenų (įskaitant ir kitų kelionių organizatorių teikiamos galutiniams vartotojams paslaugos susideda iš daugelio elementų, tai nustatant ar šios paslaugos laikytinos turizmo paslaugomis, ar ne, reikėtų vadovautis tokiais pagrindiniais kriterijais:), o ne teiktų savo įėjomis.~~

~~1) suteiktos paslaugos yra būdingos kelionei (kelionei būdingos pagrindinės paslaugos: keleivių vežimo, apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos ir pan.);~~

~~2) kelionė organizuojama pažintiniais, profesiniais dalykiniais (pvz., dalyvavimui organizuotoje konferencijoje), etniniais, kultūriniais, rekreaciniais, sveikatinimo, sveikatingumo, religiniais ar specialiais tikslais keliaujant po savo šalį ar į kitas šalis ir bent vienai nakvynei, tačiau ne ilgiau kaip vienerius metus apsistoiant ne savo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje;~~

~~3) suteiktų paslaugų rinkinys teikiamas vienos kelionės metu ir šiame paslaugų rinkinyje (kai parduodamos ne tik 1 punkte nurodytos paslaugos), be kitų paslaugų yra bent viena 1 punkte nurodyta kelionei būdinga paslauga.~~

~~Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nuostatas, kai kelionių organizatorius galutiniams vartotojams kaip kompleksą parduoda kongresų, seminarų, konferencijų, mokymų ir panašių renginių organizavimo paslaugas kartu su kitomis kelionei būdingomis paslaugomis, (pvz., dalyvių vežimu, apgyvendinimu, pažintinių turų po Lietuvą ar užsienio šalį, kurioje vyksta renginys, organizavimu konferencijų dalyviams, gido paslaugomis ir pan.) tai šios suteiktos paslaugos taip pat gali būti laikomos turizmo paslaugomis. Tuo atveju, jeigu šių turizmo paslaugų teikimas atitinka šios dalies nuostatas (minėtos paslaugos išigyjamos iš trečiųjų asmenų ir savo vardu parduodamos galutiniams vartotojams), tai šioms suteiktoms turizmo paslaugoms (turizmo paslaugų rinkiniui) taikoma maržos schema:~~

#### ~~1 pavyzdys~~

~~Lietuvos kelionių organizatorius X, organizuoja buhalteriams trijų dienų seminarą mokesčių apskaitos politikos klausimais Vilniuje. Kelionių organizatorius visas seminaro organizavimo paslaugas išgijo iš trečiųjų asmenų (samdė lektorius, išsinuomojo patalpas ir seminarui reikalingą įrangą), išgijo iš viešbučio apgyvendinimo ir maitinimo šiame viešbutyje paslaugas, kurias savo vardu numatė perparduoti pageidaujantiems šiomis paslaugomis pasinaudoti seminaro dalyviams (galutiniams vartotojams). Be to, iš Vilniaus ekskursijų biuro išgijo ekskursijos po Vilnių paslaugas.~~

~~Norintiems dalyvauti šiame seminare buvo nustatytas toks mokestis (su PVM):~~

~~-650 Lt (už seminaro organizavimo paslaugas be apgyvendinimo ir maitinimo viešbutyje bei ekskursijos po Vilnių paslaugų);~~

~~-1450 Lt pageidaujantiems kartu su dalyvavimu seminare išgyti apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas bei ekskursijos po Vilnių paslaugą.~~

~~Šiuo atveju galima teigti, kad kelionių organizatorius X seminaro atskiriems dalyviams sumokėjusiems už 650 Lt pardavė seminaro organizavimo paslaugas, kurios turi būti apmokestintos PVM taikant standartinį (šiuo atveju – 21 proc.) PVM tarifą, nuo visos suteiktų (parduotų) paslaugų vertės (be PVM), o klientams (galutiniams vartotojams), sumokėjusiems už seminarą 1450 Lt, pardavė turizmo paslaugų rinkinį, kuris apmokestinamas taikant maržos schemą (jeigu galima nustatyti, kad visos į šį rinkinį įeinančios paslaugos, įskaitant ir seminaro organizavimo paslaugas, buvo išgytos iš trečiųjų asmenų ir kaip paslaugų rinkinys parduotos galutiniams vartotojams)~~

#### ~~2 pavyzdys~~

~~Kelionių organizatorius organizuoja konferencijas, mokymus Šveicarijoje, iš trečiųjų asmenų išgyja tokias paslaugas: lektuvo bilietus, apgyvendinimą viešbučiuose, maitinimą, konferencijos organizavimo paslaugas.~~

~~Ar gali kelionių organizatorius taikyti maržos schemą, kai šios paslaugos, kaip rinkinys parduodamos galutiniam vartotojui?~~

~~Kadangi iš kitų asmenų įsigytos konferencijos ar mokymų organizavimo paslaugos, kartu su įsigytais konferencijos dalyvių vežimo, apgyvendinimo, maitinimo ir kitomis nurodytomis paslaugomis, kaip kelionės paslaugų rinkinys, parduodamos savo vardu galutiniam vartotojui, tai šioms paslaugoms taikoma maržos schema.~~

~~Sprendžiant klausimą, ar asmuo, įsigytas iš trečiųjų asmenų turizmo paslaugas (pvz., apgyvendinimo, keleivių pervežimo ir kt.), savo vardu perparduodantis galutiniam vartotojui gali taikyti specialią maržos schemą, kiekvienas atvejis turėtų būti nagrinėjamas atskirai, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes.~~

~~(PVMĮ 101 str. 1 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2013-03-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-2050).~~

**2. Kelionės organizatoriaus teikiamos paslaugos, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu kelionių organizatorius:**

**1) yra įsikūręs šalies teritorijoje, išskyrus atvejus, kai paslauga suteikta per šalies teritorijoje įsikūrusio kelionės organizatoriaus padalinį užsienio valstybėje;**

**2) yra užsienio apmokestinamasis asmuo, teikiantis paslaugą per savo padalinį šalies teritorijoje.**

#### **Komentaras**

1. Neatsižvelgiant į PVM įstatymo 13 straipsnyje nustatytas paslaugų vietos nustatymo taisykles, kelionių organizatorių suteiktos (parduotos, perparduotos) paslaugos, kurioms taikoma maržos schema, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu kelionių organizatorius, teikiantis šias paslaugas, yra įsikūręs Lietuvoje. Šiuo atveju nesvarbu, kas yra šių turizmo paslaugų pirkėjas ir kur jis įsikūręs, ar kur paslaugos yra fiziškai suteiktos, ar kur paslaugos būtų laikomos suteiktomis pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas.

#### **Pavyzdys**

##### **1 situacija**

Lietuvos įmonė X, kelionių organizatorius, parduoda gyventojams 10 dienų turistinės kelionės į Kiprą paslaugų rinkinį, į kurio kainą įeina tokios iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos ~~tenkančios~~ paslaugos:

- skrydis lėktuvu Vilnius—Kipras—Vilnius (čarterinis reisas);
- viešbučių paslaugos su pusryčiais ir vakariene -Kipre;
- ekskursijų ir gido paslaugos.

—Kadangi Lietuvos įmonė X yra įsikūrusi Lietuvoje, ir jos gyventojams teikiamoms aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms (turistinės kelionės į Kiprą paslaugų rinkiniui) taikoma maržos schema, todėl šių turizmo paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva ir apskaičiuota marža už šias suteiktas paslaugas (parduotus turistinės kelionės rinkinius) -turi būti apmokestinta -taikant Lietuvoje tokioms paslaugoms nustatytą PVM tarifą.

##### **2 situacija**

Lietuvos kelionių organizatorius A įsigijo tokias turizmo paslaugas iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų, kurias, kaip turizmo paslaugų paketą, ketina parduoti kitų valstybių pirkėjams (klientams) (juridiniams ar fiziniams -asmenims-):



-- iš kito Lietuvos apmokestinamojo asmens turistų apgyvendinimo Palangos viešbutyje paslaugas;  
-- iš Vilniaus autotransporto įmonės turistų vežimo iš Vilniaus į Palangą ir atgal paslaugas;  
-- gido paslaugas Palangoje;  
-- iš Palangos autotransporto įmonės turistų vežimo iš Rygos– į Palangą ir atgal paslaugas;  
- iš Latvijos apmokestinamojo asmens turistų apgyvendinimo Rygos viešbutyje paslaugas;  
-- gido paslaugas Rygoje iš Rygos ekskursijų biuro.  
— Kadangi Lietuvos įmonė X yra įsikūrusi Lietuvoje, o jos aukščiau nurodytoms užsienio turistams teikiamoms turizmo paslaugoms taikoma maržos schema, todėl šių turizmo paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva ir apskaičiuota marža už šias suteiktas paslaugas (parduotus turistinės kelionės rinkinius) –turi būti apmokestinta taikant –Lietuvoje tokioms paslaugoms nustatytą PVM tarifą.

2. Tuo atveju, jeigu Lietuvoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kelionių organizatorius, turizmo paslaugas, kurioms taikoma maržos schema, ~~galutiniams vartotojams~~ ~~pirkėjams~~ ~~(klientams)~~ teiktų per savo padalinį, esantį užsienyje, tai šių paslaugų suteikimo vieta nebūtų laikoma Lietuva ir tokios paslaugos nebūtų Lietuvos PVM objektas.

#### Pavyzdys

— Lietuvos įmonė X, kelionių organizatorius, yra įsisteigęs –savo filialą Rygoje, per kurį organizuojamos Lietuvos turistams- turistinės kelionės po Latviją, įsigyjant turizmo paslaugas iš Latvijos apmokestinamųjų asmenų ir savo vardu parduodant šias paslaugas turistams kaip turistinės kelionės rinkinius. Šiuo atveju Lietuvos įmonės X suteiktų turizmo paslaugų, kurioms taikoma maržos schema, vieta nelaikoma Lietuva ir šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas. Lietuvos įmonė X turėtų pasidomėti, kokios PVM mokėjimo bei registravimosi PVM mokėtoju prievolės jai atsiranda Latvijoje.

3. Analogiškai, tuo atveju, jeigu užsienio valstybėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kelionių organizatorius, yra įkūręs Lietuvoje savo padalinį, per kurį ~~galutiniams vartotojams~~ ~~(pvz., Lietuvos ir užsienio gyventojams) teiki~~ ~~am~~ ~~pirkėjams~~ ~~(klientams)~~ ~~(juridiniams ar fiziniams asmenims) teikia~~ ~~(par~~ ~~duoda, per~~ ~~par~~ ~~duoda)~~ turizmo paslaugas, kurioms taikoma maržos schema), tai jo suteiktų turizmo paslaugų vieta laikoma Lietuva ir jis turėtų registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju dėl tokių paslaugų teikimo.

~~(PVMĮ 101 str. komentaras apildytas ir pakeistas pagal VMI prie FM 2011-07-28 raštą Nr. (18.2-31-2) R-7253).~~

#### **102 straipsnis. Apmokestinamoji vertė**

**1. Kelionės organizatoriaus ~~galutiniam vartotoju~~ ~~pirkėjui~~ ~~(klientui)~~ suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė yra kelionių organizatoriaus marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.**

2. Kelionės organizatoriaus marža nustatoma kaip sumos (išskyrus patį PVM), kurią už kelionės organizatoriaus teikiamą paslaugą jam turi sumokėti ~~galutinis vartotojas, pirkėjas (klientas)~~, ir sumos (įskaitant PVM), kurią kelionės organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti ~~trečiesiems kitiems apmokestinamiesiems~~ asmenims už šią turizmo paslaugą ar paslaugas (jeigu ~~galutiniam vartotojuipirkėjui (klientui)~~ parduodamas rinkinys), skirtumas. Skaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą, neatsižvelgiama į tai, ar tos ~~trečiųjų kitu apmokestinamųjų~~ asmenų teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, ar ne.

### Komentaras

—1. Kelionės organizatoriaus ~~galutiniam vartotojuipirkėjui (klientui)~~ suteiktos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro kelionių organizatoriaus marža (toliau – marža). Marža apskaičiuojama kaip skirtumas tarp:

— sumos (išskyrus patį PVM), kurią už kelionės organizatoriaus teikiamą paslaugą jam turi sumokėti ~~galutinis vartotojas, šių paslaugų pirkėjas (klientas) (juridinis ar fizinis asmuo)~~, ir

-- sumos (įskaitant PVM), kurią kelionių organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti ~~trečiesiems kitiems apmokestinamiesiems~~ asmenims už įsigytą iš jų paslaugą ar paslaugas (jei parduodamas turizmo -paslaugų rinkinys).

—2. Skaičiuojant maržą neatsižvelgiama į tai, ar tos ~~trečiųjų kitu apmokestinamųjų~~ asmenų teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, ar ne.

### Pavyzdys

3. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad pagal ESTT sprendimą byloje C-189/11 *European Commission v Kingdom of Spain* kelionių organizatoriaus suteiktų paslaugų, apmokestinamų taikant maržos schemą, apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma, remiantis kiekviena atskira kelionių organizatoriaus suteikta paslauga, o ne bendrai. Iš esmės tai reiškia, jog kelionių organizatorius, skaičiuodamas savo teikiamų turizmo paslaugų maržą, negali maržos nustatinėti kaip sumos, gautos už skirtingų turizmo paslaugų rinkinių pardavimą, ir išlaidų, patirtų sudarant skirtingus turizmo paslaugų rinkinius, skirtumo. Tų pačių turizmo paslaugų rinkinių, parduotų tą patį mokesstinį laikotarpį, marža taip pat turėtų būti nustatinėjama atskirai, tačiau tais atvejais, kai tokių pačių turizmo paslaugų rinkinių pardavimo pajamos ir patirtos išlaidos yra vienodos, tai, skaičiuojant tokių rinkinių maržą, ji gali būti skaičiuojama ir bendrai (tokiu atveju apskaičiuotos maržos rezultatas iš esmės nesiskirs (galimos paklaidos dėl apvalinimo), nepriklausomai nuo to, ar marža buvo skaičiuota atskirai ar bendrai).

### 1 pavyzdys

—Lietuvos kelionių organizatorius spalio mėnesį pardavė 30 turizmo paslaugų rinkinių į Ispaniją po 3000 Lt870 eurų (iš viso už 90000 Lt26 100 eurų).

—Turizmo Vienam turizmo paslaugų rinkiniui parengti iš trečiųjų kitu apmokestinamųjų asmenų buvo įsigytos tokios paslaugos:

bilietai į lėktuvą – skrydis maršrutu Vilnius – Barcelona ir atgal (vieno bilieto kaina

1300 Lt charterinis reisas, vienam turistiniam paketui tenkančios skrydžio išlaidos yra 377 eurai, iš viso – 39000 Lt (11 310 eurų);

- 5 nakvynės su pusryčiais ir vakariene Barcelonos viešbutyje po 600 Lt vienam asmeniui už 290 eurų (iš viso 30000 Lt (8700 eurų)).

— Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš galutinio turizmo paslaugų rinkinio pirkėjų (pirkėjo) ir sumos, sumokėtos tretiesiems asmenims už įsigytas iš jų paslaugas, reikalingas turizmo paslaugų rinkiniui sudaryti:

$$\text{— } (90000 - 39000 - 30000) = 21000 \text{ Lt;}$$

$$\text{(870 - 377 - 290) = 203 eurų;}$$

2) iš apskaičiuoto skirtumo (21000 Lt (203 eurų)) išskaičiuojama nuo maržos - mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$$\text{— } (21000 \times 18 / (100 + 18)) = 3203 \text{ Lt}$$

$$\text{203} \times 21 / (100 + 21) = 35,23 \text{ eurai;}$$

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus marža (iš pirmame punkte nustatyto skirtumo atimama PVM suma, apskaičiuota antrame punkte):

$$\text{— } 21000 - 3203 = 17797 \text{ Lt}$$

$$\text{203 - 35,23 = 167,77 eurai.}$$

— 32 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius A rugsėjo mėnesį įsigijo iš Vokietijos kelionių organizatoriaus 100 turizmo paslaugų rinkinių turistinei kelionei po Vokietiją po 950 eurų (iš viso už 95 000 eurų). Į vieną šių turizmo paslaugų rinkinį įeina 4 nakvynės Vokietijos viešbučiuose, gidų paslaugos, maitinimo paslaugos.

Šiuos įsigytus turizmo paslaugų rinkinius Lietuvos kelionių organizatorius pardavė savo vardu Lietuvos kelionių agentūrai B po 1100 eurų už vieną rinkinį (iš viso už 110 000 eurų) tą patį rugsėjo mėnesį Lietuvos kelionių agentūra B, veikdama kaip kelionių organizatorius, įsigytus iš kelionių organizatoriaus A turizmo paslaugų rinkinius į Vokietiją taip pat rugsėjo mėnesį savo vardu pardavė Lietuvos gyventojams po 1160 eurų už vieną rinkinį (iš viso už 116 000 eurų).

Kelionės organizatorius A marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš kelionių organizatoriaus B už parduotus turizmo paslaugų rinkinius ir sumos, sumokėtos už šiuos rinkinius Vokietijos kelionių organizatoriui:

$$\text{(110 000 - 95 000) = 15 000 eurų;}$$

2) iš apskaičiuoto skirtumo (15 000 eurų) išskaičiuojama nuo maržos mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$$\text{15 000} \times 21 / (100 + 21) = 2603 \text{ eurai;}$$

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus A marža (be PVM):

$$\text{15 000 - 2603 = 12 397 eurai.}$$

Ši suma (12 397 eurai) yra kelionės organizatoriaus A suteiktų turizmo paslaugų apmokestinamoji vertė.

Kelionės agentūros B marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš pirkėjų (klientų) už parduotus turizmo paslaugų rinkinius ir sumos, sumokėtos už šiuos rinkinius kelionių organizatoriui A:

$$\text{(116 000 - 110 000) = 6 000 eurų;}$$

2) iš apskaičiuoto skirtumo (6 000 eurų) išskaičiuojama nuo maržos mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$6\,000 \times 21 / (100 + 21) = 1\,041$  euras;

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus B marža (be PVM):

$6\,000 - 1\,041 = 4\,959$  eurai.

Ši suma (4 959 eurų) yra kelionės organizatoriaus B suteiktų turizmo paslaugų apmokestinamoji vertė

4. Jeigu kelionės organizatoriaus parduodamame ~~galutiniam vartotojui~~(perparduotame) pirkėjui (klientui) turizmo paslaugų rinkinyje yra ir tokių turizmo paslaugų, kurias kelionės organizatorius suteikė pats savo jėgomis, ar tokių paslaugų, kurias kelionių organizatorius suteikė, veikdamas kaip atsiskleidęs tarpininkas, tai skaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą, tokių turizmo paslaugų vertė atimama iš galutinės turizmo paslaugų rinkinio kainos. Šios turizmo paslaugos, atsižvelgiant į jų suteikimo vietą, apmokestinamos PVM taikant nustatyto dydžio tarifą nuo visos paslaugos vertės.

1 pavyzdys

—Lietuvos kelionių organizatorius parduoda (perparduoda) turistinės kelionės į Paryžių paslaugų rinkinius, į kurių kainą įeina tokios turizmo paslaugos:

- ~~turistų vežimo autobusu nuo skrydis iš~~ Vilniaus iki Paryžiaus ir atgal (šias paslaugas skrydis yra organizuojamas reguliaraus susisiekimo avialinijų X maršrutu Vilnius–Paryžius, bilietus kelionių organizatorius ~~teikia savo jėgomis, nes pats turi autobusą~~;

~~—viena nakvynė su pusryčiais Prahos viešbutyje (ši paslauga įsigyta iš trečiųjų asmenų);~~ parduoda, veikdamas kaip atsiskleidęs tarpininkas);

- 3 nakvynės su pusryčiais Paryžiaus viešbutyje (ši paslauga įsigyta iš ~~trečiųjų~~ kitų apmokestinamųjų asmenų);

- gido paslaugos; (šią paslaugą teikia pats kelionės organizatorius savo jėgomis, nes ekskursijų vadovas, teikiantis gido paslaugas, dirba pas kelionių organizatorių).

—Tarkime, kelionių organizatorius pardavė 30 minėtų turizmo paslaugų rinkinių po ~~900 Lt~~ 460 eurų (iš viso – ~~27000 Lt~~ 13 800 eurų). Šiai kelionei organizuoti iš ~~trečiųjų~~ kitų apmokestinamųjų asmenų buvo įsigytos tokios paslaugos:

- ~~nakvynės su pusryčiais Prahoje paslauga vienam turistui~~ 150 Lt (iš viso – ~~4500 Lt~~);

~~—3 nakvynės~~ nakvynių su pusryčiais Paryžiaus viešbutyje paslauga vienam turistui 400 Lt 130 eurų (iš viso – ~~12000 Lt~~); 3 900 eurų);

—Be to, kelionių organizatorius ~~savo jėgomis~~ suteikė:

~~—vežimo autobusu į Paryžių ir atgal paslaugą, kuri kaip atsiskleidęs tarpininkas~~ pardavė lėktuvo bilietus skrydžiui Vilnius–Paryžius–Vilnius, kurie vienam turistui kainavo ~~180 Lt~~ 160 eurų (iš viso iš turistų gauta ~~5400 Lt~~ 4 800 eurų);

~~-- savo jėgomis~~ suteikė gido paslaugas, kurios vienam turistui kainavo ~~50 Lt~~ 15 eurų (iš viso iš turistų gauta ~~1500 Lt~~ 450 eurų).

—Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama analogiškai kaip ir šio komentuojamo 102 straipsnio komentaro 2 punkto pavyzdyje: ~~–, tačiau visų pirma iš turistų sumokėto atlygio turi būti atimamos pinigų sumos už paslaugas, kurias kelionės organizatorius suteikė kaip atsiskleidęs tarpininkas ar savo jėgomis;~~

- 1) ~~27000 - 4500 - 12000 - 5400 - 1500 = 3600 Lt.~~
- 2) ~~3600 x 18 proc. / (100 proc. + 18 proc.) = 549 Lt~~
- 3) ~~3600 - 549 = 3051 Lt.~~

~~-1) 13800 - 4800 - 450 = 8550 eurų;~~

~~Nustačius, koks atlygis gautas iš turistų už paslaugas, kurioms yra taikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema, yra apskaičiuojama marža ir mokėtinas PVM:~~

~~2) 8550 - 3900 = 4650 eurų (marža su PVM);~~

~~3) 4650 x 21 / (100 + 21) = 807 eurai (PVM nuo maržos);~~

~~4) 4650 - 807 = 3843 eurų (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).~~

~~Kelionių organizatoriaus savo jėgomis suteiktoms keleivių vežimo iš Vilniaus į Paryžių ir atgal paslaugoms bei gido paslaugoms – ir kaip atsiskleidusio tarpininko perparduotoms keleivių skraidinimo paslaugoms netaikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo PVM schema. (Šios (šios paslaugos apmokestinamos –PVM-PVM, taikant standartinę apmokestinimo PVM taisyklę (atsižvelgiant į šių paslaugų suteikimo vietą. Gido paslaugos, faktiškai suteiktos už Lietuvos ribų, PVM apskaičiavimo požiūriu laikomos suteiktomis ne šalies teritorijoje ir nėra Lietuvos PVM objektas. Šiuo atveju turistų vežimo tarptautiniu maršrutu paslaugos pagal PVM įstatymo 45 str. 6 d. nuostatas apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą. Tačiau, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, likusi dalis – ne PVM objektas Lietuvoje).~~

~~)).~~

## 2 pavyzdys

~~—Kelionių organizatorius A su Ispanijos kompanija-įmone sudarė turistų iš Lietuvos apgyvendinimo- Ispanijos kurortinio miesto viešbutyje sutartį, pagal kurią už vieno turisto iš Lietuvos 10 dienų apgyvendinimą –viešbutyje agentūrai kelionių organizatorius A Ispanijos kompanijai-įmonei sumoka 1200 Lt-348 eurus. Šią turistinę paslaugą Lietuvos kelionių organizatorius A savo vardu parduoda Lietuvos turistams- kelionių agentūrai B už 1500 Lt-434 eurus. Tokiu atveju kelionių organizatoriaus A marža už suteiktą šią turizmo paslaugą apskaičiuojama taip:~~

~~1) 1500 - 1200 = 300 Lt~~

~~2) (300 x 18 proc. / (100 proc. + 18 proc.)) = 46 Lt~~

~~3) 300 - 46 = 254 Lt.~~

~~1) 434 - 348 = 86 eurai (marža su PVM);~~

~~2) 86 x 21 / (100 + 21) = 15 eurų (PVM nuo maržos);~~

~~3) 86 - 15 = 71 euras (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).~~

## 3 pavyzdys

~~—Kelionių organizatorius turistus supažindina su Vilniumi. Jis su autotransporto įmone sudarė autobuso nuomos sutartį dėl turistų vežimo, pagal kurią –kelionių organizatorius autotransporto įmonei -(PVM mokėtojai) sumokėjo 900 Lt-261 eurą ir -162 Lt-55 eurus PVM-, iš viso 1062 Lt.-316 eurų. Taip pat kelionių organizatorius sudarė sutartį su gidu dėl ekskursijos~~

turistams vedimo. Kelionių organizatorius gidui už suteiktas paslaugas sumokėjo 150 eurų (gidas – ne PVM mokėtojas, todėl paslaugos kaina yra nurodoma, neskaičiuojant PVM). Iš turistų grupės už -vežiojimą -Vilniaus gatvėmis šiuo autobusu ir ekskursijas buvo paimta 1500 Lt. 534 eurai.

-Šiuo atveju kelionių organizatoriaus marža -apskaičiuojama taip:

1)  $(1500 - 1062) = 438 \text{ Lt};$

2)  $(438 \times 18 \text{ proc.} / (100 \text{ proc.} + 18 \text{ proc.})) = 67 \text{ Lt};$

3)  $438 - 67 = 371 \text{ Lt}.$

1)  $534 - 316 - 150 = 68 \text{ eurų (marža su PVM);}$

2)  $68 \times 21 / (100 + 21) = 12 \text{ eurų (PVM nuo maržos);}$

3)  $68 - 12 = 56 \text{ eurai (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).}$

### **103 straipsnis. PVM atskaitos ypatybės**

**1. Kelionės organizatorius šio Įstatymo 102 straipsnio 2 dalyje nurodyto trečiesiems apmokestinamiesiems asmenims sumokėto ar sumokėtino pirkimo PVM už iš jų įsigytas turizmo paslaugas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą.**

#### **Komentaras**

1. Kadangi pagal PVM įstatymo 102 straipsnio nuostatas apskaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą imama visa suma (įskaitant PVM), kurią kelionės organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti trečiesiems apmokestinamiesiems asmenims už šių jų įsigytą turizmo paslaugą ar paslaugas (jeigu galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) parduodamas rinkinys), todėl kelionių organizatorius negali į PVM atskaitą įtraukti įsigytų iš trečiųjų apmokestinamųjų asmenų prekių (paslaugų), reikalingų turizmo paslaugų paketui parengti (perparduoti), arba pavienei turizmo paslaugai suteikti (perparduoti) pirkimo PVM sumos (išskirtos PVM sąskaitose faktūrose).

#### **Pavyzdys**

##### **1 pavyzdys**

— Kelionių organizatorius, esantis Vilniuje, 2005 m. gegužės mėnesį po 150 Lt po 45 eurus pardavė 50 -parengtų turizmo paketo paslaugų rinkinių į Palangą ir už juos gavo 7500 Lt 2 250 euru. Šiems paketams parengti iš trečiųjų apmokestinamųjų asmenų jis įsigijo tokias paslaugas:

— iš Vilniaus autotransporto įmonės turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą ir atgal

— už 800 Lt 232 eurus ir 144 Lt 49 eurus PVM ( $800 \times 232 \times 1821 \text{ proc.}$ ), -iš viso už 944 Lt 281 euru;

- turistų grupės maitinimo Palangos -kavinėje -paslaugą už 2000 Lt 579 euru ir 360 Lt 122 euru PVM ( $2000 \times 18 \text{ proc.}$ ), iš viso -už 2360 Lt 701 euru;

— gido paslaugas Palangoje -turistų grupei — 500 Lt už 145 eurus ir 90 Lt 30 euru PVM ( $500 \times 18 \text{ proc.}$ ), 145 x 21 proc., iš viso

už 175 eurus;

~~— iš viso už 590 Lt;~~

~~— nakvynės paslaugos paslaugas viešbutyje Palangoje ~~už 1000 Lt~~ 290 eurų ir ~~50 Lt~~ 26 eurų PVM (~~1000~~ 290 x ~~59~~ proc.),~~

~~— iš viso už 1180 Lt~~ 316 eurų.

~~— Iš viso kelionių organizatorius įsigijo -paslaugų už 4300 Lt~~ 1 246 eurų ir ~~644 Lt~~ 227 eurai PVM, iš viso ~~už 1 473 eurų~~ už 4944 Lt.

~~— Kelionių organizatorius šiose išrašytose įsigytų paslaugų PVM sąskaitose faktūrose išskirtos pirkimo PVM sumos (~~644 Lt~~ 227 eurų) neturi teisės įtraukti į atskaitą ~~ir nurodyti PVM deklaracijos FR0600 formos 30 laukelyje.~~ ~~(Ši(ši) PVM suma (~~644 Lt~~ 227 eurų) kartu su gautų paslaugų -verte apskaičiuojant kelionių organizatoriaus maržą -atimama iš parduotų -turizmo paketu paslaugų rinkinių kainos).~~~~

~~— Kelionių organizatoriaus marža sudaro 2166 Lt [(7500 - 4944) - (7500 - 4944) x 18 proc.]~~ ~~/(642 eurus (2 250 - 1 473) - [(2 250 - 1 473) x 21 / (100 + 18 proc.)] - + 21)l.~~

## **2. Pirkimo ir (arba) importo PVM, nenurodytas šio straipsnio 1 dalyje, atskaitomas laikantis šiamo Įstatyme nustatytos bendros tvarkos.**

### **Komentaras**

1. Nors kelionių organizatoriai, teikiantys kelionių organizavimo paslaugas ir skaičiuojantys už jas PVM nuo maržos, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą ~~ir tiesiems kitiems~~ apmokestinamiems asmenims sumokėto ar sumokėtino pirkimo PVM už iš jų įsigytas turizmo paslaugas, tačiau kitų įsigytų paslaugų (komunalinių, telekomunikacijų, remonto, -transporto eksploatavimo -ir kitų), -įsigyto ilgalaikio turto, -pirktų -prekių, reikalingų jų -teikiamų kelionių organizavimo paslaugų atlikimui ir kitai -vykdomai PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo (importo) PVM turi teisę įtraukti į atskaitą -laikantis PVM įstatyme nustatytos bendros tvarkos.

### Pavyzdys

Kelionių organizatorius per mokesstinį laikotarpį be iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų turizmo paslaugų, reikalingų turizmo paslaugų rinkiniui parengti, iš tiekėjų įsigijo savo reikmėms tokių prekių ir paslaugų:

- telekomunikacijų paslaugų už 145 eurus ir 30 eurų PVM, iš viso 175 eurai;

- kanceliarinių prekių už 17 eurų ir 4 eurai PVM, iš viso 21 euras;

- remonto išlaidų už 261 eurą ir 55 eurai PVM, iš viso 316 eurų;

- iš viso už 512 eurų: 423 eurai ir 89 eurai PVM.

Kelionių organizatorius, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti savo reikmėms įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo 89 eurų PVM sumą.

Analogiškai, savo reikmėms įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir tie kelionių organizatoriai, kurie savo vardu perparduoda iš kitų kelionių organizatorių įsigytas turizmo paslaugas ar turizmo paslaugų rinkinius.

#### Pavyzdys

~~— Kelionių organizatorius per mokestinį laikotarpį be iš trečiųjų asmenų įsigytų turizmo paslaugų, reikalingų turizmo paslaugų rinkiniui parengti, iš tiekėjų įsigijo savo reikmėms tokių prekių ir paslaugų:~~

~~— telekomunikacijų paslaugų — už 500 Lt ir 90 Lt PVM, iš viso už 590 Lt;~~

~~— kanceliarijos prekių — už 60 Lt ir 11 Lt PVM, iš viso už 71 Lt;~~

~~— remonto išlaidų — už 900 Lt ir 162,0 Lt PVM, iš viso už 1062 Lt;~~

~~— iš viso : — už 1460 Lt ir 263 Lt PVM, iš viso už 1723 Lt.~~

~~— Kelionių organizatorius, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti savo reikmėms įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo 263 Lt PVM sumą. Šią PVM sumą jis turi įrašyti į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 formos) 22 laukelį kaip pirkimo PVM ir į 30 laukelį (atskaitomas pirkimo ir importo PVM).~~

#### 104 straipsnis. Sandoriai už Europos Sąjungos teritorijos ribų

Kelionės organizatoriaus teikiamos paslaugos apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, kai kelionės organizatorius ~~iš trečiųjų asmenų įsigyja ir galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui)~~ teikia turizmo paslaugas, kurias ~~šie tretieji kiti apmokestinamieji~~ asmenys teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu kelionės organizatorius ~~iš trečiųjų asmenų įsigyja ir galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui)~~ teikia paslaugas, kurių dalį ~~šie tretieji kiti apmokestinamieji~~ asmenys teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų, 0 procentų PVM tarifas taikomas tik šiai paslaugų daliai.

~~Pastaba: Iki komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“ skaityti „Sąjungos“~~

#### Komentaras

1. ~~Nuo 2004-05-01 taikant~~ Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik tokia kelionių organizatoriaus marža, kuri apskaičiuojama už kelionės organizatoriaus savo vardu ~~galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui)~~ parduotas iš ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų įsigytas paslaugas, kurias tie ~~tretieji kiti apmokestinamieji~~ asmenys teikia už ~~EBES~~ teritorijos ribų, t. y. trečiose šalyse (pvz., Rusijoje, Šveicarijoje, Norvegijoje, Japonijoje, Tunise, Egipte ir pan.).

— 2. Jeigu kelionės organizatorius iš ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų įsigyja ir ~~galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui)~~ teikia paslaugas, kurias vieni ~~tretieji apmokestinamieji~~ asmenys teikia už ~~EBES~~ teritorijos ribų, kiti ~~EB ES~~ teritorijoje, 0 proc. PVM tarifas taikomas tik už ~~EBES~~ teritorijos ribų suteiktai paslaugų daliai. Vadinasi, ~~kai į kelionių organizatoriaus galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui)~~ parduoto ~~(perparduoto)~~ turizmo paslaugų rinkinį įeina kelionių organizatoriaus iš vieno ~~trečiųjų apmokestinamųjų~~ asmenų įsigytos paslaugos, kurias jie suteikia ~~EBES~~ teritorijoje (Lietuvoje arba kitoje ~~ES~~ valstybėje narėje) ir iš ~~kitų~~



~~trečiųjų apmokestinamųjų~~ asmenų, kurie paslaugas teikia už ~~EBES~~ teritorijos ribų, tai 0 proc. tarifas proporcingai taikomas tai maržos daliai, kuri atitinka trečiųjų asmenų už ~~EBES~~ teritorijos ribų suteiktų paslaugų dalį visų į turizmo paslaugų rinkinį įeinančių trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų vertės sumoje.

#### Pavyzdys

~~—~~ Kelionių organizatorius turistams parduoda turistinės kelionės maršrutu: Lietuva—~~—~~ Ispanija—~~—~~ Šveicarija—~~—~~ Prancūzija paslaugų rinkinį, kurio kainą sudaro paties kelionės organizatoriaus suteiktos turistų vežimo autobusu paslaugos ~~—~~ ir tokios ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų ~~vienam turistui~~ suteiktos ~~1 turistui~~ paslaugos:

~~—~~ Ispanijoje – apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos kiekvienam turistui po ~~500 Lt; 145 eurus~~ (su PVM);

~~—~~ Prancūzijoje – apgyvendinimo, ~~—~~ maitinimo, ~~—~~ ekskursijų paslaugos ~~—~~ kiekvienam turistui po ~~600 Lt; 175 eurus~~ (su PVM);

~~—~~ Šveicarijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos kiekvienam turistui po ~~1000 Lt; 289 euru~~ (su PVM);

~~—~~ Iš ~~—~~ iš viso gauta iš ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų paslaugų už ~~2100 Lt; 609 eurus~~.

~~—~~ Tarkime, kelionių organizatorius formuodamas galutinę rinkinio kainą prie minėtų išlaidų (įsigytų iš trečiųjų asmenų paslaugų vertės) numato ~~—~~ pridėti ~~—~~ savo antkainį ~~—~~ (maržą be PVM) po ~~500 Lt; 145 eurus~~.

~~—~~ ~~Trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų ~~EBES~~ teritorijoje suteiktų paslaugų kaina ~~—~~ ~~1100 Lt (500+600— 320 euru (145 + 175)~~ ir šios paslaugos ~~—~~ nuo visos rinkinį sudarančių, ~~—~~ iš ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų įsigytų paslaugų įsigijimo išlaidų (kelionės organizatoriui) sumos ~~—~~ sudaro 53 proc. (~~1100/2100x100=320 / 609 x 100~~ proc.). Tai reiškia, kad 53 proc. maržos (be PVM), t. y. ~~265 Lt (500x77 eurai (145 x 53~~ proc.) apmokestinama taikant ~~1821~~ proc. PVM tarifą, o likusi dalis, taikant 0 proc. PVM tarifą. ~~—~~ Maržos ~~—~~ PVM ~~—~~ sudaro ~~48 Lt (265x18=16 euru (77 x 21~~ proc.). ~~—~~ Likusi maržos (be PVM) ~~—~~ dalis, ~~235 Lt (500— 265=68 eurai (145 - 77)~~ apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

~~—~~ Turistų vežimo autobusu paslaugas ~~—~~ kelionių organizatorius suteikė savo jėgomis ir vežimo paslaugos kaina 1 asmeniui sudarė ~~300 Lt; 87 eurus~~ (be PVM). Apmokestinant šią vežimo paslaugą Lietuvoje speciali apmokestinimo PVM schema netaikoma. Kadangi turistai buvo vežami tarptautiniu maršrutu, tai ši vežimo paslauga apmokestinama taikant 0 ~~—~~ proc. ~~—~~ PVM tarifą (PVM įstatymo 45 ~~str. straipsnio~~ 6 dalis).

~~—~~ Kelionių organizatoriaus turizmo paslaugų rinkinio kainos apskaičiavimo modelis galėtų būti toks:

~~—~~ ~~2100 Lt; 609 eurai~~ (išlaidos, susijusios su iš ~~trečiųjų kitų apmokestinamųjų~~ asmenų įsigytais paslaugomis) ~~+500 Lt 145 eurai~~ (kelionių organizatoriaus marža be PVM) ~~+ 48 Lt; 16 euru~~ (PVM nuo maržos) ~~+300 Lt 87 eurai~~ (savo jėgomis suteiktos paslaugos galutinė kaina) = ~~2948 Lt; 857 eurai~~. Tarkime, kad per mokesstinį laikotarpį ~~—~~ kelionės organizatorius pardavė 50 tokių turizmo paslaugų rinkinių, tai:

~~—~~ ~~—~~ kelionių organizatoriaus marža (be PVM) sudaro ~~25000 Lt (500x50)~~ ir turi būti nurodoma PVM deklaracijos FR0600 formos 15 laukelyje, o PVM suma nuo šios maržos sudaro

~~2400 Lt (48 Lt x 50) ir turi būti nurodoma PVM deklaracijos 26 laukelyje. 7 250 eurų (145 x 50);~~  
~~— kelionių organizatoriaus savo jėgomis suteiktų vežimo tarptautiniu maršrutu paslaugų vertė 15000 Lt (300 Lt x 50) 350 eurų (87 x 50), apmokestinama taip: paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi dalis – ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau visa paslaugos vertė gali būti nurodoma PVM deklaracijos FR0600 formos 18 laukelyje.~~

~~— 3. Kadangi Atsižvelgiant į tai, kad pagal keleivių vežimo paslaugų suteikimo vietas nustatymo taisykles, net ir organizuojant turistines keliones į trečiąsias šalis (esančias už EBES teritorijos ribų) turistų vežimo tarptautiniais maršrutais paslaugos į šias trečiąsias šalis praktiškai negali būti visos suteiktos už EBES teritorijos ribų (nes kelionės maršrutas prasideda ar Lietuvoje, ar kitoje ES valstybėje keleivių vežimo paslauga laikoma suteikta ten, kur faktiškai atlikta), todėl kelionės organizatoriaus įsigytos iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų ir savo vardu parduotos turistų vežimo paslaugos gali būti laikomos visos suteiktos už EBES ribų tik šiais atvejais:~~

~~— 1) turistų vežimo orlaiviais ir laivais paslaugos, kai turistų kelionės orlaiviu ar laivu maršruto pabaiga (į vieną kelionės pusę) yra ne EBES teritorija, neatsižvelgiant į orlaivio tarpinius nusileidimus (ar laivo tarpinius sustojimus) kurios nors ES valstybės teritorijoje ir į turistų persėdimą į kitą šios kelionės jungiamojo reiso orlaivį ar laivą kurioje nors ES valstybėje; . Kitaip tariant, maršruto pabaiga yra laikoma, esanti už ES teritorijos ribų, kai tarpiniai sustojimai ES teritorijoje nėra susiję su įvairių objektų lankymu, o yra skirti tik keleivių išlaipinimui / įlaipinimui ar kitų būtinų poreikių (pvz., laivo papildymas degalais, maisto produktais ir pan.) tenkinimui;~~

~~— 2) turistų vežimo iš Lietuvos ar kitos ES valstybės – autobusais paslaugos, kai turistų kelionės tikslas ir galutinis maršruto (į pirmą kelionės pusę) taškas yra ne EBES teritorija, o autobuso sustojimai kurioje nors ES valstybės teritorijoje yra tik degalų papildymui arba keleivių būtiniesiems poreikiams patenkinti.~~

~~— Kelionių organizatoriaus marža (ar maržos dalis), apskaičiuota nuo šių nurodytų iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų ir savo vardu parduotų (atskirai, arba kaip sudėtinę sudėtinę turizmo paslaugų rinkinio dalį) turistų vežimo paslaugų, apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.~~

#### Pavyzdys

~~— Kelionių organizatorius parduoda 10 dienų turistinės kelionės į Egiptą paslaugų rinkinį, į kurio kainą įeina tokios iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos 1 asmeniui tenkančios paslaugos:~~

~~— skrydis lėktuvu Vilnius – Hurgada – 900 Lt (be PVM, nes taikomas PVM 0 proc. tarifas); (čarterinis reisas) – 261 euras;~~

~~— viešbučių paslaugos su pusryčiais ir vakariene Egipto miestuose – 500 Lt 145 eurai;~~

~~— ekskursijų ir gido paslaugos Egipte – 200 Lt 58 eurai;~~

~~— iš viso – 1700 Lt~~

~~— iš viso 464 eurai.~~

~~Kelionių organizatoriaus marža be PVM, tarkime yra 300 Lt; 87 eurai.~~

— Kadangi į turizmo paslaugų rinkinį įeinančios trečiųjų kelių apmokestinamųjų asmenų suteiktos paslaugos yra suteiktos už EBES teritorijos ribų, tai kelionių organizatoriaus marža apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

— Turizmo paslaugų rinkinio kaina -šiuo atveju -būtų 2000 Lt (1700+300); -551 euras (464 + 87);

— Tarkime, kad ~~per mokesčio laikotarpį~~ buvo parduota 50 tokių turizmo paslaugų rinkinių, vadinasi kelionių organizatoriaus marža -be PVM sudarys 15000 Lt (300 Lt x 50);

~~— Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 15 laukelyje nurodoma marža 15000 Lt, kuri apmokestinama, taikant 0 proc. PVM tarifą, todėl 26 laukelyje PVM sumos nebus.~~

).

4. Jeigu trečiųjų kelių apmokestinamųjų asmenų suteiktos turistų vežimo iš Lietuvos ar kitos ES valstybės tarptautiniu maršrutu paslaugos neatitinka komentuojamo straipsnio komentaro 3 punkte nurodytų sąlygų, tai negalima laikyti, kad visos vežimo paslaugos suteiktos už EBES teritorijos ribų ir nuo tokių paslaugų vertės apskaičiuotai kelionių organizatoriaus visai maržai negalima taikyti 0 proc. PVM tarifo.

— 5. Kai kelionių organizatorius iš trečiųjų kelių apmokestinamųjų asmenų įsigyja ir savo vardu galutiniam vartotojui-pirkėjui (klientui) parduoda turistų vežimo paslaugas, kurias šie trečiųjų kelių apmokestinamieji asmenys suteikia tiek EBES teritorijoje, tiek už jos ribų, tai 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tai kelionės organizatoriaus maržos daliai, kuri proporcingai atitinka apskaičiuotą trečiųjų kelių apmokestinamųjų asmenų už EBES teritorijos ribų suteiktų vežimo paslaugų dalį nuo visų vežimo paslaugų vertės sumos. Ši dalis gali būti skaičiuojama, lyginant:

- už EBES teritorijos ribų nuvažiuotų kilometrų skaičių su visu kelionės atstumu (kilometrais), arba

- nakvynių viešbučiuose (ar kitose kituose apgyvendinimo paslaugas teikiančiuose objektuose) už EBES teritorijos ribų skaičių -su- visos turistinės kelionės nakvynių viešbučiuose (ar kitose kituose apgyvendinimo paslaugas teikiančiuose objektuose) skaičiumi. Į nakvynių skaičių neįeina turistų nakvynės juos vežančioje transporto priemonėje (autobuse, kelte ir pan.)  
).

— Kiekvienu konkrečiu atveju, nustatant, kokia apskaičiuota nuo iš trečiųjų kelių apmokestinamųjų asmenų įsigytų vežimo paslaugų maržos dalis apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, turi būti pasirinktas toks šios dalies apskaičiavimo būdas, kuris atitinka realų už EBES teritorijos ribų ir EBES teritorijoje suteiktų paslaugų santykį.

### Pavyzdys

Kelionių organizatorius per mokesčio laikotarpį turistams pardavė 100 turizmo paslaugų rinkinių keliauti autobusu maršrutu: Lietuva- Norvegija-Švedija-Danija. Kelionės metu numatytos 6 nakvynės viešbučiuose, iš jų 3 nakvynės Norvegijos miestų viešbučiuose. Į šio rinkinio paslaugų kainą įeina tokios kelionių organizatoriaus iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos 1 turistui tenkančios paslaugos:

- kelionės autobusu paslaugos – 87 eurai;

- kelto iš Gdansko (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos – 29 eurai;

- Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos – 58 eurai;

- Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos – 174 eurai;
  - Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos – 290 eurų.
- Iš viso gauta iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 638 eurus.

Tarkime, kad kelionės organizatorius apskaičiavo savo nuo vieno rinkinio gautiną maržą be PVM 174 eurus.

Apskaičiuojama maržos dalis apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą:

- turistų vežimo autobusu paslaugų, suteiktų už ES teritorijos ribų, dalis nuo visų vežimo autobusu paslaugų sumos (87 eurai) sudaro 50 proc. [3 nakvynės (už ES teritorijos ribų nakvynių skaičius) / 6 nakvynių (visų nakvynių viešbučiuose skaičius) x 100 proc.], arba 44 eurai (87 x 50 proc.);

- (turistų vežimo keltu paslaugos –29 eurai laikomos suteiktos ES teritorijoje);

- maitinimo, apgyvendinimo ir ekskursijų paslaugos, suteiktos už ES teritorijos ribų (Norvegijoje), sudaro 290 eurų.

Iš viso suteikta paslaugų už ES teritorijos ribų už 334 eurus (44 + 290) ir šios paslaugos visų paslaugų sumoje sudaro 52 proc. (334 / 638 x 100).

Vadinasi, 52 proc. maržos (be PVM) arba 90 eurų (174 x 52 proc.) turi būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi maržos dalis 84 eurai (174 - 90) turi būti apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą. PVM suma sudaro 18 eurų (84 x 21 proc.).

Šiuo atveju kelionių organizatoriaus turizmo paslaugų rinkinio galutinės kainos apskaičiavimo modelis galėtų būti toks: 638 + 174 + 18 = 830 eurų.

Per mokesstinį laikotarpį parduotų turizmo paslaugų rinkinių marža (be PVM) sudaro) 17 400 eurų (174 x 100), o PVM suma nuo šios maržos sudaro 1 800 eurų (18 x 100).

6. Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuota už savo vardu pirkėjui (klientui) parduotas iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas, kurias šie kiti apmokestinamieji asmenys teikia Lietuvoje, arba kitose ES valstybėse narėse, apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą.

### Pavyzdys

Kelionių organizatorius Vilniuje kovo mėnesį po 60 eurų pardavė 50 parengtų turistinės kelionės į Palangą paslaugų rinkinių ir už juos gavo 3 000 eurų. Šiems rinkiniams parengti iš kitų apmokestinamųjų asmenų kelionių organizatorius įsigijo tokias paslaugas:

- iš Vilniaus autotransporto įmonės įsigijo turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą (ne Susisiekimo ministerijos ar savivaldybės nustatytu, bet individualiu maršrutu) ir atgal paslaugą 250 eurų ir 53 eurus PVM (250 x 21 proc.), iš viso už 303 eurus;

- turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 580 eurų ir 122 eurai PVM (580 x 21 proc.), iš viso už 702 eurus;

- gido paslaugas Palangoje visai turistų grupei už 150 eurų ir 32 eurai PVM, iš viso už 182 eurus;

- nakvynės paslaugas viešbutyje Palangoje už 500 eurų ir 45 eurai PVM (500 x 9 proc.), iš viso už 545 eurus.

Iš viso kelionės organizatorius įsigijo iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 1 480 eurų ir 252 eurų PVM, iš viso už 1 732 eurus.

Kelionių organizatoriaus marža su PVM sudaro 1 268 eurų (3 000 – 1 732). Ši marža apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą.

PVM suma apskaičiuojama taip:  $1\,268 \times 21 / (100 + 21) = 220$  eurų.

Pažymėtina, kad kelionės organizatorius negali įtraukti į atskaitą paslaugų įsigijimo PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 252 eurų paslaugų pirkimo PVM sumos.

7. Kelionių organizatoriai, savo vardu perparduodantys pirkėjams (klientams) įsigytas iš kitų kelionių organizatorių turizmo paslaugas (pavienės turizmo paslaugas arba sukomplektuotus turizmo paslaugų rinkinius), už tokių turizmo paslaugų pardavimą apskaičiuotai maržai ar jos daliai taip pat turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu jų įsigytas iš kitų kelionių organizatorių turizmo paslaugas (jų dalį), tas paslaugas savo jėgomis teikiantys apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų.

#### Pavyzdys

Kelionių agentūra A spalio mėnesį įsigijo iš kelionių organizatoriaus B 300 turizmo paslaugų rinkinių (kelialapių) turistinei kelionei į Egiptą iš viso už 130 500 eurų. Į šį rinkinį įeina:

- kelionė lėktuvu į Hurgadą ir atgal (čarteriniu reisų);
- apgyvendinimas ir maitinimas Hurgados viešbutyje;
- piramidžių lankymo ekskursija, organizuota Hurgados ekskursijų biuro.

Kelionių agentūra A, veikdama kaip kelionių organizatorius, įsigytus turizmo paslaugų rinkinius (kelialapius) savo vardu taip pat spalio mėnesį pardavė (perpardavė) pirkėjams (klientams) po 580 eurų, iš viso už 174 000 eurų.

Kelionių agentūros A marža iš šių turizmo paslaugų rinkinių (kelialapių) pardavimo sudaro 43 500 eurų.

Pagal aukščiau pateiktą turizmo paslaugų rinkinio (kelialapio) turistinei kelionei į Egiptą aprašymą, visos kitų apmokestinamųjų asmenų, teikiančių konkrečias paslaugas savo jėgomis, suteiktos paslaugos (skrydžio\*, apgyvendinimo, ekskursijos) bus laikomos suteiktomis už ES teritorijos ribų. Todėl kelionių agentūros A marža (43 500 eurų) apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pažymėtina, kad turizmo agentūra A, pritaikiusi apskaičiuotai maržai 0 proc. PVM tarifą, turi turėti įrodymus, kad jos teikiamos (perparduodamos) pirkėjui (klientui) turizmo paslaugos, kitų apmokestinamųjų asmenų, faktiškai teikiančių šias paslaugas, bus suteiktos už ES teritorijos ribų (pvz., gauti iš kelionių organizatoriaus B detalų kelionės ir ją sudarančių turizmo paslaugų aprašymą ir pan., iš kurių būtų galima spręsti, kad visos turizmo paslaugos bus suteiktos už ES teritorijos ribų).

\* Atsižvelgiant į komentuojamo straipsnio 3 dalies komentaro nuostatas.

8. Kai kelionių organizatorius savo vardu perparduoda kitų kelionių organizatorių parengtus turizmo paslaugų rinkinius, į kurių sudėtį įeina kitų apmokestinamųjų asmenų tiek ES teritorijoje, tiek už jos ribų teikiamos turizmo paslaugos, tai 0 proc. PVM tarifą antrasis kelionių organizatorius galėtų taikyti tokiai pat savo apskaičiuotos maržos daliai (procentais), kokiai 0 proc. PVM tarifą pritaikė pirmasis kelionių organizatorius, iš kurio jis įsigijo turizmo paslaugų rinkinį. Kelionių organizatorius perparduodantis kito kelionių organizatoriaus parengtus tokius turizmo paslaugų rinkinius, norėdamas taikyti 0 proc. PVM tarifą savo apskaičiuotos maržos daliai, procentais lygiai pirmojo kelionių organizatoriaus 0 proc. PVM tarifu apmokestintai

maržos daliai, turi turėti (gauti iš pirmojo kelionių organizatoriaus) šio procento paskaičiavimus (duomenis, reikalingus šio procento apskaičiavimui).

Tokiu atveju, maržos dalis, apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą, galėtų būti apskaičiuojama pagal tokią formulę:  $m^1 = [m^2 \times (m - 21 / 100 \times m^1)] / 100$ , kur,  $m^1$  – maržos dalis, apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą eurais,  $m^2$  – maržos dalis, apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą, procentine išraiška;  $m$  – visa marža (įskaitant PVM) eurais; 21 – standartinis PVM tarifas procentais.

### Pavyzdys

—Kelionių agentūra A veikdama kaip kelionių organizatorius, per mokesstinį laikotarpį turistams pardavė įsigijo iš kelionių organizatoriaus B už 35 000 eurų 100 turizmo paslaugų rinkinių keliauti autobusu maršrutu: Lietuva—Norvegija—Švedija—Danija. Kelionės metu numatytos 6 nakvynės viešbučiuose, iš jų 3 nakvynės Norvegijos miestų viešbučiuose. Į šio rinkinio paslaugų kainą įeina tokios kelionių organizatoriaus iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos turistui tenkančios turizmo paslaugos:

— kelionės autobusu paslaugos 300 Lt (apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą);;

— kelto iš Gdansko (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos 100 Lt;

— Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos už 200 Lt (su PVM);;

— Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos 600 Lt (su PVM);;

— Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos 1000 Lt (su PVM);;

— Iš viso gauta iš trečiųjų asmenų paslaugų už 2200 Lt;

— Tarkime, kad kelionės organizatorius apskaičiavo savo nuo vieno rinkinio gautiną maržą be PVM 600 Lt;

— Apskaičiuojama maržos dalis Šiuos turizmo paslaugų rinkinius kelionių agentūra A savo vardu pardavė pirkėjams (klientams) už 47 000 eurų.

Kadangi į turistinių paslaugų rinkinį įeina turizmo paslaugos, kurios kitų apmokestinamųjų asmenų buvo suteiktos tiek ES teritorijoje, tiek už jos ribų, tai kelionių agentūra A turi teisę apmokestinti 0 proc. PVM tarifu tik dalį maržos, o kitai maržos daliai turi taikyti standartinį PVM tarifą.

Tarkime, kad kelionių organizatorius B, pateikė kelionių agentūrai A duomenis, kad 45 proc. savo maržos už parduotus kelionių agentūrai A turistinių paslaugų rinkinius jis apmokestino 0 proc. PVM tarifu, o likusius 55 proc. maržos apmokestino PVM, taikydamas standartinį PVM tarifą.

Tokiu atveju, kelionių agentūra A, taikydama aukščiau nurodytą formulę, gali apskaičiuoti savo maržos dalį (be PVM) eurais, kurią turėtų apmokestinti standartiniu PVM tarifu, o likusi maržos dalis būtų apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Standartiniu PVM tarifu apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą: maržos dalis (be PVM) eurais apskaičiuojama taip:

— turistų vežimo autobusu paslaugų, suteiktų už EB ribų, dalis nuo visų vežimo autobusu paslaugų sumos (300 Lt) sudaro 50 proc. [ $3$  nakvynės (už EB teritorijos ribų nakvynių skaičius)/ $6$  nakvynių (visų nakvynių viešbučiuose skaičius) $\times 100$  proc.], arba 150 Lt (300 $\times$ 50 proc.);

— (turistų vežimo keltu paslaugos 100 Lt laikomos suteiktos EB teritorijoje);

~~— maitinimo, apgyvendinimo ir ekskursijų paslaugos, suteiktos už EB teritorijos ribų (Norvegijoje), sudaro 1000 Lt~~

~~— Iš viso suteikta paslaugų už EB teritorijos ribų už 1150 Lt (150+1000) ir šios paslaugos visų paslaugų sumoje sudaro 52 proc. (1150/2200x100 proc.).~~

~~— Vadinasi, 52 proc. maržos (be PVM) arba 312 Lt (600x 52 proc.) turi būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi maržos dalis 288 Lt (600-312) turi būti apmokestinama taikant 18 proc. PVM tarifą. PVM suma sudaro 52 Lt (288x18 proc.)~~

~~— Šiuo atveju kelionių organizatoriaus turizmo paslaugų rinkinio galutinės kainos apskaičiavimo modelis galėtų būti toks: 2200+600+52 = 2852 Lt;~~

~~— Per mokesinį laikotarpį parduotų turizmo paslaugų rinkinių marža (be PVM) sudaro 60000 Lt (600x100) ir turi būti nurodyta PVM deklaracijos 15 laukelyje, o PVM suma nuo šios maržos sudaro 5200 Lt (52 Lt x100) ir turi būti nurodoma PVM deklaracijos 26 laukelyje.~~

~~-1) apskaičiuojama bendra kelionių agentūros A marža (su PVM) už šiuos parduotus turizmo paslaugų rinkinius: 47 000 eurų (kelionių agentūros iš pirkėjų (klientų) gautos pajamos) – 35 000 eurų (kelionių agentūros A kelionių organizatoriui B sumokėta suma už įsigytus rinkinius) = 12 000 eurų;~~

~~2) pagal aukščiau nurodytą formulę kelionių agentūra A apskaičiuoja, kokią dalį jos maržos (12 000 eurų) sudaro paslaugos, apmokestinamos 21 proc. PVM tarifu:  $m^1 = [55 \times (12\,000 - 21 / 100 \times m^1)] / 100 = 5\,919$  eurų.~~

~~Vadinasi, kelionių agentūra A nuo 5 919 eurų maržos dalies turi apskaičiuoti 21 proc. dydžio PVM, kas sudaro 1 243 eurų (5 919 x 21 proc.). Kelionių agentūros A maržos dalis, apmokestinama 21 proc. PVM, tačiau neįskaitant PVM, sudaro 4 676 eurų.~~

~~Kelionių agentūra A maržos dalį, apmokestinamą 0 proc. PVM tarifu, gali apskaičiuoti iš visos maržos atimdama jau apskaičiuotą maržos dalį, apmokestinamą 21 proc. PVM tarifu: 12 000 – 5919 = 6 081 (ši suma yra maržos dalis be PVM, kadangi taikytinas PVM yra 0 proc.).~~

~~Visa kelionių agentūros A marža be PVM sudaro 10 757 eurų (12 000 – 1243).~~

~~— 6. Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuota už savo vardu galutiniam vartotojui parduotas iš trečiųjų asmenų įsigytas paslaugas, kurias šie tretieji asmenys teikia Lietuvoje, arba kitose ES valstybėse narėse, apmokestinama taikant 18 proc. PVM tarifą.~~

#### ~~Pavyzdys~~

~~— Kelionių organizatorius Vilniuje 2005 m. kovo mėnesį po 150 Lt pardavė 50 parengtų turistinės kelionės į Palangą paslaugų rinkinių ir už juos gavo 7500 Lt. Šiems rinkiniams parengti iš trečiųjų asmenų kelionių organizatorius įsigijo tokias paslaugas:~~

~~— iš Vilniaus autotransporto įmonės įsigijo turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą (ne Susisiekimo ministerijos ar savivaldybės nustatytu, bet individualiu maršrutu) ir atgal paslaugą už 800 Lt ir 144 Lt PVM (800 x 18 proc.), iš viso už 944 Lt;~~

~~— turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 2000 Lt ir 360 Lt PVM (2000 x 18 proc.), iš viso už 2360 Lt.~~

~~— gido paslaugas Palangoje visai turistų grupei už 500 Lt ir 90 Lt PVM (500 x 18 proc.); iš viso už 590 Lt.~~

~~— nakvynės paslaugas viešbutyje Palangoje už 1000 Lt ir 50 Lt PVM (1000 x 5 proc.); iš viso už 1050 Lt.~~

~~Iš viso kelionės organizatorius įsigijo iš trečiųjų asmenų paslaugų už 4300 Lt ir 644 Lt PVM, iš viso už 4944 Lt.~~

~~Kelionių organizatoriaus marža sudaro 2556 Lt (7500 — 4944). Ši marža (be PVM) apmokestinama taikant 18 proc. PVM tarifą.~~

~~PVM suma apskaičiuojama taip:  $2556 \times 18 \text{proc.} / (100 \text{proc.} + 18 \text{proc.}) = 390 \text{ Lt}$ ;~~

~~*Pastaba.* Kelionės organizatorius negali įtraukti į atskaitą paslaugų įsigijimo PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 644 Lt paslaugų pirkimo PVM sumos.~~

-  
Kelionių organizatorius, perparduodantis kitų kelionių organizatorių parengtus turizmo paslaugų rinkinius ir neturintis duomenų, apie tai, kokios ir kokios apimties turizmo paslaugos, įeinančios į jo perparduodamo turizmo paslaugų rinkinį, kitų apmokestinamųjų asmenų bus suteiktos ES teritorijoje, o kokios ir kokios apimties bus suteiktos už ES teritorijos ribų, visai apskaičiuotai maržai turi taikyti standartinį PVM tarifą.

### **105 straipsnis. Kelionės organizatoriaus teikiamų paslaugų įforminimo ypatybės**

**Kelionės organizatoriaus galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) teikiama paslauga įforminama laikantis šiamo Įstatyme nustatytos bendros tvarkos, tačiau paslaugą įforminančiame dokumente neturi būti nurodomas PVM tarifas ir suma.**

#### **Komentaras**

—1. Kelionių organizatoriaus suteiktos galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) paslaugos įforminamos tokia pat tvarka, kaip ir bet kurios kitos vartotojui pirkėjui (klientui) teikiamos paslaugos – išrašant suteiktos paslaugos PVM sąskaitą faktūrą. Tačiau išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje neturi būti nurodomas PVM tarifas ir suma. PVM sąskaitoje faktūroje nenurodoma PVM suma, nei nuo visos paslaugos vertės, nei nuo kelionių organizatoriaus apskaičiuotos maržos (pati marža taip pat nenurodoma).

—2. Atkreipiamas dėmesys, kad kelionių organizatoriaus galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) išrašytoje paslaugos (kuriai taikoma speciali apmokestinimo schema) suteikimo PVM sąskaitoje faktūroje be kitų privalomų rekvizitų (pvz., PVM sąskaitos faktūros datos, paslaugos teikėjo ir paslaugos pirkėjo rekvizitų, paslaugos pavadinimo ir vertės), turi būti laisva forma nurodoma į atitinkamą PVM įstatymo nuostatą arba Direktyvos 77/388/EEB 26 straipsnį, pvz., nurodoma „speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema, PVM įstatymo XII skyriaus antras skirsnis ir rašyta „Maržos apmokestinimo schema. Kelionių agentūros“.

—3. Kai kelionių organizatorius paslaugas teikia fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, tai pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimą Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ paslaugų teikimui įforminti gali nenaudoti PVM sąskaitos faktūros tuo atveju, kai paslaugos teikimas fiziniam asmeniui įforminamas kasos aparato kvitu.

(PVMĮ 101-105 str. komentaras pakeistas pagal 2022-02-02 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-3297).