

PVM įstatymo 101-105 straipsnių apibendrinto paaiškinimo (komentaro) pakeitimo projektas

## ANTRASIS SKIRSNIS

### TURIZMO PASLAUGŲ APMOKESTINIMO SCHEMA

#### 101 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos tik toms turizmo paslaugoms, kurias PVM mokėtojas įsigyja iš ~~trečiųjų asmenų~~ 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. Visų pirma reikia pažymėti, kad turizmo paslaugų apibrėžimo nėra pateikta nei PVM įstatyme, nei PVM direktyvoje, tačiau Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau šiame skirsnyje – ESTT) savo sprendimuose (pvz., sprendimai bylose C-163/91, C-31/10) 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). 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 taisykles, 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) ~~trečiųjų~~ apmokestinamųjų asmenų, tiek ir iš Lietuvos ~~trečiųjų~~ 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 (kitą 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 šalį, 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~~ **asmenų 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 schemas nuostatos.

#### 2 pavyzdys

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 seminario dalyviams. (~~galutiniams vartotojams~~ **juridiniams ar fiziniams asmenims**). Be to, iš Vilniaus ekskursijų biuro įsigijo ekskursijos po Vilnių paslaugas.

Norintiems dalyvauti šiame seminare pasiūlyti tokie paslaugų paketai:

- ~~650 Lt~~ **188 eurai** už seminario organizavimo paslaugas be apgyvendinimo ir maitinimo viešbutyje bei ekskursijos po Vilnių paslaugų (**organizatoriaus kaštai sudarė 100 eurų**);

- ~~1450 Lt~~ **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 seminario atskiriems dalyviams sumokėjusiems už ~~650 Lt~~ **188 eurų** pardavė seminario 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~~ **520 eurų**, pardavė turizmo paslaugų rinkinį, kuris apmokestinamas taikant maržos schemą (**kadangi organizatoriaus kaštai, susiję su kelionėmis būdingomis paslaugomis, sudaro daugiau nei 50 proc. visų paslaugos suteikimo kaštų** jeigu galima nustatyti, kad visos iš šį rinkinį įeinančios paslaugos, įskaitant ir seminario organizavimo paslaugas, buvo įsigytos iš trečiųjų asmenų ir kaip paslaugų rinkinys parduotos ~~galutiniams vartotojams~~).

3. Kelionės organizatorius gali teikti (**parduoti, perparduoti**) ir pavienes turizmo paslaugas, apmokestinamas pagal specialią apmokestinimo schemą. Vadinas, 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 ESTT byloje C-31/10 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. 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.

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).

7. ~~Kelionės organizatoriai maržos schemą aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms turi taikyti tik tuo atveju, jeigu šios paslaugos yra teikiamos galutiniams vartotojams. Galutinis vartotojas, kaip taisyklė, yra turistai, kuriuos 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. Kelionės organizatorius maržos schemą aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms (pavienėms arba sukomplektuotiems turizmo paslaugų rinkiniams) turi taikyti ir tuo atveju, kai šios paslaugos yra perparduodamos kitam kelionės organizatoriui, kuris veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir įsigytas turizmo paslaugas toliau savo vardu perparduoda kitam šių paslaugų pirkėjui (klientui). Tai reiškia, kad maržos schema taikoma visose turizmo paslaugų pardavimo (perpardavimo) grandyse iki galutinio šių paslaugų pirkėjo. Šiuo atveju svarbu, kad kiekvienas kelionės organizatorius~~

savo vardu parduodantis turizmo paslaugas, šias paslaugas būtų įsigijęs iš kitų apmokestinamųjų asmenų (įskaitant ir kitų kelionių organizatorių), o ne teiktų savo jėgomis.

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 veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (jis 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 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 perpardavimo sandoryje 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 įsigytais paslaugomis (pvz., vykstant į kelionę darbo ar profesiniais tikslais), tai galima teigti, kad tokiu atveju šis juridinis asmuo yra galutinis paslaugų pirkėjas. Šiuo atveju kelionių organizatorius iš trečiųjų asmenų įsigytais 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 ESTT 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, 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 savarankiškais paslaugomis ir į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę neįtraukiamos.~~

~~Todėl tais atvejais, kai 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:~~

~~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 išsijamos 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 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. (galutiniams vartotojams). Be to, iš Vilniaus ekskursijų biuro įsigijo 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 įsigyti 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 įsigytos iš trečiųjų asmenų ir kaip paslaugų rinkinys parduotos galutiniams vartotojams).~~

## 2 pavyzdys

~~Kelionių organizatorius organizuoja konferencijas, mokymus Šveicarijoje, iš trečiųjų asmenų įsigyja tokias paslaugas: lėktuvo 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 įsigytomis 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.

**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 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) ~~fiziniais asmenimis~~ :**

- 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, **pirkėjams (klientams) ~~galutiniams vartotojams~~** 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 **pirkėjams (klientams) (juridiniams ar fiziniams asmenims) ~~galutiniams vartotojams~~ (pvz., Lietuvos ir užsienio gyventojams)** teikia (**parduoda, perparduoda**) 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.

## **102 straipsnis. Apmokestinamoji vertė**

1. Kelionės organizatoriaus ~~galutiniam vartotojui~~ **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 ~~tretiesiems kitiems apmokestinamiesiems~~ asmenims už šią turizmo paslaugą ar paslaugas

(jeigu ~~galutiniam vartotojui~~ **pirkėjui (klientui)** parduodamas rinkinys), skirtumas. Skaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą, neatsižvelgiama į tai, ar tos ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, ar ne.

#### Komentaras

1. Kelionės organizatoriaus ~~galutiniam vartotojui~~ **pirkėjui (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 ~~tretiesiems~~ **kitiems apmokestinamiesiems** asmenims už įsigytą iš jų paslaugą ar paslaugas (jei parduodamas turizmo paslaugų rinkinys).

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

3. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad pagal ESTT sprendimą byloje Nr. C-189/11 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 mokestinį 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 mėn.** pardavė 30 turizmo paslaugų rinkinių į Ispaniją po ~~3000 Lt~~ **870 eurų** (iš viso už ~~90000 Lt~~ **26 100 eurų**).

Vienam turizmo paslaugų rinkiniui parengti iš ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų buvo įsigytos tokios paslaugos:

~~bilietai į lėktuvą~~ **skrydis maršrutu Vilnius – Barselona ir atgal (čarterinis reisas, vienam turistiniam paketui tenkančios skrydžio išlaidos yra vieno bilieto kaina 1300 Lt 377 eurai, iš viso – 39000 Lt 11 310 eurų);**

5 nakvynės su pusryčiais ir vakariene Barselonos viešbutyje **vienam asmeniui po 1000 Lt 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 pirkėjo ir sumos, sumokėtos ~~tretiesiems~~ **kitiems apmokestinamiesiems** asmenims už įsigytas iš jų paslaugas, reikalingas turizmo paslaugų rinkiniui sudaryti:

~~(90000 - 39000 - 30000) = 21000 Lt; (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 str. nurodytą formulę):

~~(21000 x 18 / (100 + 18)) = 3203 Lt~~ **203 x 21 / (100 + 21) = 35,23 eurai;**

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

21000 3203-17797 Lt 203-35,23= 167,77 eurai.

## 2 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius A rugsėjo mėn. 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 mėn. Lietuvos kelionių agentūra B, veikdama kaip kelionių organizatorius, įsigytus iš kelionių organizatoriaus A turizmo paslaugų rinkinius į Vokietiją taip pat rugsėjo mėn. 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:

$(110\,000 - 95\,000) = 15\,000$  eurų;

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

$15\,000 \times 21/(100+21) = 2603$  eurai;

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

$15\,000 - 2603 = 12\,397$  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:

$(116\,000 - 110\,000) = 6\,000$  eurų;

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

$6\,000 \times 21/(100+21) = 1041$  eurai;

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 (**perparduotame**) galutiniam vartotojui 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 kelionių organizatorius teikia savo jėgomis, nes pats turi autobusą skrydis yra organizuojamas reguliaraus susisiekimo avialinijų X maršrutu Vilnius – Paryžius, bilietus kelionių organizatorius parduoda, veikdamas kaip atsiskleidęs tarpininkas);

- viena nakvynė su pusryčiais Prahos viešbutyje (ši paslauga įsigyta iš trečiųjų asmenų);  
- 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 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:

- kaip atsiskleidęs tarpininkas pardavė lėktuvo bilietus skrydžiui Vilnius – Paryžius – Vilnius, vežimo autobusu į Paryžių ir atgal paslaugą, 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:

$$1) 27000 - 4500 - 12000 - 5400 - 1500 = 3600 \text{ Lt. } 13800 - 4800 - 450 = 8550$$

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

$$2) 3600 \times 18 \text{ proc.} / (100 \text{ proc.} + 18 \text{ proc.}) = 549 \text{ Lt } 8550 - 3900 = 4650 \text{ eurų (marža su PVM);}$$

$$3) 3600 - 549 = 3051 \text{ Lt } 4650 \times 21 / (100 + 21) = 807 \text{ eurai (PVM nuo maržos);}$$

$$4) 4650 - 807 = 3843 \text{ eurų (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).}$$

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 paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartines apmokestinimo PVM taisykles (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).

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

$1500 - 1200 = 300 \text{ Lt}$  **434 - 348 = 86 eurai (marža su PVM)**  
 $(300 \times 18 \text{ proc.} / (100 \text{ proc.} + 18 \text{ proc.})) = 46 \text{ Lt}$  **86 x 21 / (100 + 21) = 15 eurų (PVM nuo maržos)**  
 $300 - 46 = 254 \text{ Lt}$  **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 ir 162 Lt PVM~~, iš viso ~~1062 Lt~~. **261 eurą ir 55 eurus PVM, iš viso 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 vežiojamą Vilniaus gatvėmis šiuo autobusu ir ekskursijas buvo paimta ~~1500 Lt~~. **534 eurai**.

Šiuo atveju kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama taip:  
 $(1500 - 1062) = 438 \text{ Lt}$ ; **534 - 316 - 150 = 68 eurų (marža su PVM)**  
 $(438 \times 18 \text{ proc.} / (100 \text{ proc.} + 18 \text{ proc.})) = 67 \text{ Lt}$ ; **68 x 21 / (100 + 21) = 12 eurų (PVM nuo maržos)**  
 $438 - 67 = 371 \text{ Lt}$  **68 - 12 = 56 eurai (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).**

## 103 straipsnis. PVM atskaitos ypatybės

**1. Kelionės organizatorius šio Įstatymo 102 straipsnio 2 dalyje nurodyto tretiesiems kitiems 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 tretiesiems kitiems apmokestinamiesiems asmenims už iš jų įsigytą šią turizmo paslaugą ar paslaugas (jeigu galutiniam vartotojui pirkėjui (klientui) parduodamas rinkinys), todėl kelionių organizatorius negali į PVM atskaitą įtraukti įsigytų iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų prekių (paslaugų), reikalingų turizmo paslaugų paketui parengti (perparduoti), arba pavienei turizmo paslaugai suteikti (perparduoti) pirkimo PVM sumos (išskirtos PVM sąskaitose faktūrose).

## 1 pavyzdys

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

- iš Vilniaus autotransporto įmonės turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą ir atgal už 800 Lt ir 144 Lt PVM (800 x 18 proc.), iš viso už 944 Lt; **232 eurus ir 49 eurus PVM (232x21 proc.), iš viso už 281 eurų;**

- turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 2000 Lt ir 360 Lt PVM (2000 x 18 proc.), iš viso už 2360 Lt; **579 eurų ir 122 eurų PVM, iš viso už 701 eurą;**

- gido paslaugas Palangoje turistų grupei - 500 Lt ir 90 Lt PVM (500 x 18 proc.), iš viso už 590 Lt; **145 eurus ir 30 eurų PVM (145x21 proc.), iš viso už 175 eurus.**

- nakvynės paslaugos viešbutyje Palangoje už 1000 Lt ir 50 Lt PVM (1000 x 5 proc.), iš viso už 1180 Lt; **290 eurų ir 26 eurų PVM (290x9 proc.), iš viso 316 eurų.**

Iš viso kelionių organizatorius įsigijo paslaugų už 4300 Lt ir 644 Lt PVM, iš viso už 4944 Lt **1246 eurų ir 227 eurai PVM, iš viso už 1473 eurų.**

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 PVM suma (**644 Lt 227 eurų**) kartu su gautų paslaugų verte apskaičiuojant kelionių organizatoriaus maržą atimama iš parduotų turizmo **paslaugų rinkinių paketų** kainos).

Kelionių organizatoriaus marža sudaro 2166 Lt  $[(7500-4944)-(7500-4944) \times 18 \text{proc.} / (100+18 \text{proc.})]$ . **642 eurai (2250-1473)-[(2250-1473)x21/(100+21)].**

## 2. Pirkimo ir (arba) importo PVM, nenurodytas šio straipsnio 1 dalyje, atskaitomas laikantis šiame 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 ~~tretiesiems kitiems~~ **apmokestinamiesiems** 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

#### 1 situacija

Kelionių organizatorius per mokestinį laikotarpį be iš ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** 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; **145 eurus ir 30 eurų PVM, iš viso 175 eurai;**

- kanceliarijos prekių už 60 Lt ir 11 Lt PVM, iš viso už 71 Lt; **17 eurų ir 4 eurai PVM, iš viso 21 euras;**

- remonto išlaidų už 900 Lt ir 162,0 Lt PVM, iš viso už 1062 Lt; **261 eurą ir 55 eurai**

**PVM, iš viso 316 eurų.**

iš viso : už 1460 Lt ir 263 Lt PVM, iš viso už 1723 Lt. **423 eurus ir 89 eurai PVM, iš viso 512 eurų.**

Kelionių organizatorius, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti savo reikmėms įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo ~~263 Lt~~ **89 eurų** PVM sumą.

~~Šią PVM sumą jis turi įrašyti į mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 formos) 22-25 laukelį kaip pirkimo PVM ir į 30 laukelį (atskaitomas pirkimo ir importo PVM).~~

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.

#### **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 asmenys~~ **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 asmenys~~ **kiti apmokestinamieji asmenys** teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų, 0 procentų PVM tarifas taikomas tik šiai paslaugų daliai.

#### **Komentaras**

1. ~~Nuo 2004-05-01~~ 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 asmenų~~ **kitų apmokestinamųjų asmenų** įsigytas paslaugas, kurias tie ~~tretieji asmenys~~ **kiti apmokestinamieji asmenys** teikia už EB ES teritorijos ribų, t. y. trečiose šalyse (pvz., Rusijoje, Šveicarijoje, Norvegijoje, Japonijoje, Tunise, Egipte ir pan.).

2. Jeigu kelionės organizatorius iš ~~trečiųjų asmenų~~ **kitų apmokestinamųjų asmenų** įsigyja ir ~~galutiniam vartotojui~~ **pirkėjui (klientui)** teikia paslaugas, kurias vieni ~~tretieji~~ **apmokestinamieji** asmenys teikia už EB ES teritorijos ribų, kiti - EB ES teritorijoje, 0 proc. PVM tarifas taikomas tik už EB ES teritorijos ribų suteiktai paslaugų daliai. Vadinas, 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 EB ES teritorijoje (Lietuvoje arba kitoje ES valstybėje narėje) ir iš kitų ~~trečiųjų apmokestinamųjų~~ asmenų, kurie paslaugas teikia už EB ES teritorijos ribų, tai 0 proc. tarifas proporcingai taikomas tai maržos daliai, kuri atitinka trečiųjų asmenų už EB ES 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 eurų** (su PVM);

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

Tarkime, kelionių organizatorius formuodamas galutinę rinkinį 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 ~~EB ES~~ teritorijoje suteiktų paslaugų kaina - ~~1100 Lt (500+600)~~ **320 eurų (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 proc.~~) **(320/609x100proc.)**. Tai reiškia, kad 53 proc. maržos (be PVM), t. y. ~~265 Lt (500x53 proc.)~~ **77 eurai (145x53 proc.)** apmokestinama taikant ~~18 proc.~~ **21 proc.** PVM tarifą, o likusi dalis, taikant 0 proc. PVM tarifą. Maržos PVM sudaro ~~48 Lt (265x18 proc.)~~ **16 eurų (77x21 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. 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 eurų~~ (PVM nuo maržos) ~~+300 Lt 87 eurai~~ (savo jėgomis suteiktos paslaugos galutinė kaina) = ~~2948 Lt; 857 eurai~~. Tarkime, kad per mokestinį laikotarpį kelionės organizatorius pardavė 50 tokių turizmo paslaugų rinkinių, tai:

- kelionių organizatoriaus marža (be PVM) sudaro ~~25000 Lt (500x50)~~ **7250 eurų (145x50)** ir turi būti nurodoma PVM deklaracijos FR0600 formos ~~15-16~~ **16** laukelyje, o PVM suma nuo šios maržos sudaro ~~2400 Lt (48 Lt x 50)~~ **800 eurų (16x50)** ir turi būti nurodoma PVM deklaracijos ~~26-29~~ **26** laukelyje.

- kelionių organizatoriaus savo jėgomis suteiktų vežimo tarptautiniu maršrutu paslaugų vertė ~~15000 Lt (300 Lt x 50)~~ **4350 eurų (87x50)**, apmokestinama taip: paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi dalis – ne PVM objektas Lietuvoje.

**3. Atsižvelgiant į tai, kad pagal keleivių vežimo paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisykles, Kadangi** net ir organizuojant turistines keliones į trečiąsias šalis (esančias už ~~EB-ES~~ teritorijos ribų) turistų vežimo tarptautiniais maršrutais paslaugos į šias trečiąsias šalis praktiškai negali būti visos suteiktos už ~~EB ES~~ teritorijos ribų (**nes keleivių vežimo paslauga laikoma suteikta ten, kur faktiškai atlikta kelionės maršrutas prasideda ar Lietuvoje, ar kitoje ES valstybėje**), todėl kelionės organizatoriaus įsigytos iš ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų ir savo vardu parduotos turistų vežimo paslaugos gali būti laikomos visos suteiktos už ~~EB ES~~ 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 ~~EB ES~~ 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. **Kitais atvejais, 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 ~~EB-ES~~ teritorija, o autobuso sustojimai kurioje nors ES valstybės teritorijoje yra tik degalų papildymui arba keleivių būtinoms 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 sudėtinė turizmo paslaugų rinkinio dalis) 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 (**čarterinis reisas**) – ~~900 Lt~~ **261 euras** (~~be PVM, nes taikomas PVM 0 proc. tarifas~~);

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 464 eurai**.

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

Kadangi į turizmo paslaugų rinkinį įeinančios ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų suteiktos paslaugos yra suteiktos už ~~EB-ES~~ 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)~~ **4350 eurų (87x50)**

4. Jeigu ~~trečiųjų~~ **kitų 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 ~~EB ES~~ teritorijos ribų ir nuo tokių paslaugų vertės apskaičiuotai kelionių organizatoriaus visai maržai negalima taikyti 0 PVM tarifo.

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

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

- nakvynių viešbučiuose (ar kituose apgyvendinimo paslaugas teikiančiuose objektuose) už ~~EB-ES~~ teritorijos ribų skaičių su visos turistinės kelionės nakvynių viešbučiuose (ar 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~~ **kitų 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 ~~EB ES~~ teritorijos ribų ir ~~EB ES~~ teritorijoje suteiktų paslaugų santykį.

#### Pavyzdys

Kelionių organizatorius per mokesinį 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 ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų įsigytos 1 turistui tenkančios paslaugos:

- kelionės autobusu paslaugos – ~~300 Lt~~ **87 eurai** (~~apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą~~);
- keltų iš Gdansk (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos – ~~100 Lt~~; **29 eurai**;
- Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos už – ~~200 Lt~~ **58 eurai** (~~su PVM~~);
- Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos – ~~600 Lt~~ **174 eurai** (~~su PVM~~);
- Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos – ~~1000 Lt~~ **290 eurų** (~~su PVM~~).

Iš viso gauta iš ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų paslaugų už ~~2200 Lt~~ **638 eurus**.

Tarkime, kad kelionės organizatorius apskaičiavo savo nuo vieno rinkinio gautiną maržą be PVM ~~600 Lt~~ **174 eurus**;

Apskaičiuojama maržos dalis apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą:

turistų vežimo autobusu paslaugų, suteiktų už ~~EB ES~~ teritorijos ribų, dalis nuo visų vežimo autobusu paslaugų sumos (~~300 Lt~~) (**87 eurai**) sudaro 50 proc. [3 nakvynės (už ~~EB ES~~ teritorijos ribų nakvynių skaičius)/6 nakvynių (visų nakvynių viešbučiuose skaičius)x100 proc.]], arba ~~150 Lt (300x50 proc.)~~ **44 eurai (87x50 proc.)**;

(turistų vežimo keltų paslaugos – ~~100 Lt~~ **29 eurai** laikomos suteiktos ~~EB ES~~ teritorijoje);

maitinimo, apgyvendinimo ir ekskursijų paslaugos, suteiktos už ~~EB ES~~ teritorijos ribų (Norvegijoje), sudaro ~~1000 Lt~~ **290 eurų**.

Iš viso suteikta paslaugų už ~~EB ES~~ teritorijos ribų už ~~1150 Lt (150+1000)~~ **334 eurai (44+290)** ir šios paslaugos visų paslaugų sumoje sudaro 52 proc. (~~1150/2200x100 proc.~~) (**334/638x100**).

Vadinasi, 52 proc. maržos (be PVM) arba ~~312 Lt (600x52 proc.)~~ **90 eurų (174 x52 proc.)** turi būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi maržos dalis – ~~288 Lt (600-312)~~ **84 eurai (174-90)** turi būti apmokestinama taikant ~~18~~ **21** proc. PVM tarifą. PVM suma sudaro ~~52 Lt (288x18 proc.)~~ **18 eurų (84x21 proc.)**.

Šiuo atveju kelionių organizatoriaus turizmo paslaugų rinkinio galutinės kainos apskaičiavimo modelis galėtų būti toks: ~~2200+600+52=2852 Lt~~; **638+174+18=830 eurų**.

Per mokesinį laikotarpį parduotų turizmo paslaugų rinkinių marža (be PVM) sudaro ~~60000 Lt (600x100)~~ **17 400 eurų (174x100)**, o PVM suma nuo šios maržos sudaro ~~5200 Lt (52 Lt x100)~~ **1800 eurų (18x100)**.

6. Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuota už savo vardu ~~galutiniam vartotojui~~ **pirkėjui (klientui)** parduotas iš ~~trečiųjų~~ **kitų apmokestinamųjų** asmenų įsigytas paslaugas, kurias šie ~~trečiai~~ kiti apmokestinamieji asmenys teikia Lietuvoje, arba kitose ES valstybėse narėse, apmokestinama taikant ~~18~~ **21** proc. PVM tarifą.

#### Pavyzdys

Kelionių organizatorius Vilniuje 2005 m. kovo mėnesį po 150 Lt 60 eurų pardavė 50 parengtų turstinės kelionės į Palangą paslaugų rinkinių ir už juos gavo 7500 Lt. 3000 eurų. Šiems rinkiniams parengti iš trečiųjų 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 už 800 Lt ir 144 Lt PVM ( $800 \times 18 \text{ proc.}$ ), iš viso už 944 Lt; 250 eurų ir 53 eurus PVM ( $250 \times 21 \text{ proc.}$ ), iš viso už 303 eurus;
- turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 2000 Lt ir 360 Lt PVM ( $2000 \times 18 \text{ proc.}$ ), iš viso už 2360 Lt. 580 eurų ir 122 eurai PVM ( $580 \times 21 \text{ proc.}$ ), iš viso už 702 eurus;
- gido paslaugas Palangoje visai turistų grupei už 500 Lt ir 90 Lt PVM ( $500 \times 18 \text{ proc.}$ ), iš viso už 590 Lt. 150 eurų ir 32 eurai PVM, iš viso už 182 eurus;
- nakvynės paslaugas viešbutyje Palangoje už 1000 Lt ir 50 Lt PVM ( $1000 \times 5 \text{ proc.}$ ), iš viso už 1050 Lt. 500 eurų ir 45 eurai PVM ( $500 \times 9 \text{ proc.}$ ), iš viso už 545 eurus.

Iš viso kelionės organizatorius įsigijo iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 4300 Lt ir 644 Lt PVM, iš viso už 4944 Lt. 1480 eurų ir 252 eurų PVM, iš viso už 1732 eurus.

Kelionių organizatoriaus marža su PVM sudaro 2556 Lt ( $7500 - 4944$ ). 1268 eurų (3000-1732). Ši marža (be PVM) apmokestinama taikant 18 21 proc. PVM tarifą.

PVM suma apskaičiuojama taip:  $2556 \times 18 \text{ proc.} / (100 - \text{proc.} + 18 - \text{proc.}) = 390 \text{ Lt}$ ;  $1268 \times 21 / (100 + 21) = 220 \text{ eurų}$ .

Pastaba. Kelionės organizatorius negali įtraukti į atskaitą paslaugų įsigijimo PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 644 Lt 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 spalio mėn. A 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, esančių Sacharos dykumoje, lankymo ekskursija, organizuota Hurgados ekskursijų biuro.

Kelionių agentūra A, veikdama kaip kelionių organizatorius įsigytus turizmo paslaugų rinkinius (kelialapius) savo vardu taip pat spalio mėn. 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 eurai,  $m^2$  – maržos dalis, apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą, procentine išraiška;  $m$  – visa marža (įskaitant PVM) eurai; 21 – standartinis PVM tarifas procentais.

#### Pavyzdys

Kelionių agentūra A veikdama kaip kelionių organizatorius, per mokestinį laikotarpį 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 kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos turizmo paslaugos:

- kelionės autobusu paslaugos;
- kelto iš Gdansko (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos;
- Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos;
- Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos;
- Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos.

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 teritorijos ribose, 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 būtų apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Standartiniu PVM tarifu apmokestinama maržos dalis (be PVM) eurais apskaičiuojama taip:

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 ( $5\,919 \times 21$  proc.). Kelionių agentūros A maržos dalis, apmokestinama 21 proc. PVM, tačiau neįskaitant PVM, sudaro 4676 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:  $12\,000 - 5\,919 = 6\,081$  (ši suma yra maržos dalis be PVM, kadangi taikytinas PVM yra 0 proc.)

Visa kelionių agentūros A marža be PVM sudaro 10 757 eurų ( $12\,000 - 1\,243$ )

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 teritorijos ribose, 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 šiame 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 **įrašyta „Maržos apmokestinimo schema. Kelionių agentūros“**. ~~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“.~~

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“ (~~Žin., 2002, Nr. 55-2185; 2004, Nr. 56-1941~~) paslaugų teikimui įforminti gali nenaudoti PVM sąskaitos faktūros tuo atveju, kai paslaugos teikimas fiziniam asmeniui įforminamas kasos aparato kvitu.