

Byla C-200/04

Finanzamt Heidelberg

prieš

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Speciali schema kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams – 26 straipsnio 1 dalis – Taikymo sritis – Paketas, į kurį įeina nuvežimas į paskirties valstybę ir (arba) gyvenimas joje bei kalbų mokymas – Pagrindinės ir pagalbinės paslaugos – Sąvoka – Direktyva 90/314/EEB dėl kelionių, atostogų bei organizuotų išvykų paketų“

Generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada, pateikta 2005 m. birželio 16 d. . I-0000

2005 m. spalio 13 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Speciali schema kelionių organizatoriams – Taikymo sritis – Kiti nei kelionių agentūros tokie subjektai, teikiantys kalbos mokymosi kelionių ir studijų užsienyje paslaugas – Įtraukimas

(Tarybos direktyvos 77/388 26 straipsnis)

Pagal Teisingumo Teismo praktiką priežastys, kuriomis paremta Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 26 straipsnyje numatyta speciali schema kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams, taikomos ir tam atvejui, kai tokie subjektai nėra kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai bendrąja šių žodžių prasme, tačiau sudaro identiškus sandorius vykdydami kitokių veiklų. Vis dėlto toks subjektas neturėtų būti apmokestinamas pagal šį straipsnį, jei su jo sandoriais susijusioms paslaugoms teikti iš trečiųjų asmenų gytos paslaugos yra visiškai pagalbinės jo paties paslaugų atžvilgiu.

Jei toks subjektas paprastai savo klientams teikia ne tik kalbų mokymo ar lavinimo paslaugas, bet ir tokias kelionių paslaugas, kurių nesuteikimas turi reikšmingą poveikį paketo kainai, pavyzdžiui pervežimas į paskirties valstybę ir (arba) gyvenimas joje, šios paslaugos negali būti prilygintos visiškai pagalbinėms paslaugoms. Tokių paslaugų sumos dalis nėra nereikšminga, palyginti su suma už šio subjekto savo klientams teikiamas kalbų mokymo ar lavinimo paslaugas.

Tokiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tokiam subjektui, kuris teikia kalbos mokymosi kelionių ir studijų užsienyje organizavimo paslaugas bei už fiksuoto dydžio užmokestį savo vardu apgyvendina klientus užsienyje nuo trijų iki dešimties mėnesių, tam pasitelkdamas kitus apmokestinamuosius asmenis.

(žr. 22, 24, 27–29, 48 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. spalio 13 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Speciali schema kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams – 26 straipsnio 1 dalis – Taikymo sritis – Paketas, į kurį įeina nuvežimas į paskirties valstybę ir (arba) gyvenimas joje bei kalbų mokymas – Pagrindinės ir pagalbinės paslaugos – Sąvoka – Direktyva 90/314/EEB dėl kelionių, atostogų ir organizuotų išvykų paketų“

Byloje C-200/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. kovo 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. gegužės 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Heidelberg

prieš

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Krišis ir G. Arestis (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. balandžio 28 d. posėdžiui,

išnagrinęs rašytines pastabas, pateiktas:

- *ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*, atstovaujamos H.-J. Philipp ir *Wirtschaftsprüfer Steuerberater* R. Binder, padedamą advokato G. Wegscheider,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann ir C. Schulze-Bahr,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos ir D. Kalogiros bei M. Tassopoulou,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Simeonidou,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafy ir K. Gross,

susipažinęs su 2005 m. birželio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp Heidelbergo mokes?i? inspekcijos (*Finanzamt Heidelberg*, toliau – *Finanzamt*) ir *ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (toliau – *iSt*) d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) sumok?jimo kompetentingoms tarnyboms patikrinus šios bendrov?s apyvart? už 1995 – 1997 m. laikotarp?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos X antraštin?s dalies, susijusios su atleidimu nuo mokes?io, 13 straipsnis „Atleidimas nuo mokes?io šalies teritorijos ribose“ suformuluotas taip:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokes?io

1. Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamas užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?i? taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io:

<...>

i) vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, ?skaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu ?steigti viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigtomis tokiu tikslu;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos XIV antraštin?s dalies „Specialios schemos“ 26 straipsnio „Speciali schema kelioni? organizatoriams“, 1 ir 3 dalyse nurodyta:

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

<...>

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

5 Pagal 1990 m. birželio 13 d. Tarybos direktyvos 90/314/EEB d?l kelioni?, atostog? ir organizuot? išvyk? paket? (OL L 158, p. 59) 1 straipsn?, ja siekiama „suderinti valstybi? nari? ?statymus, kitus teis?s aktus ir administracines nuostatas, susijusias su Bendrijoje parduodamais ar si?lomis parduoti paketais“.

6 Min?tos direktyvos 2 straipsnyje paketas apibr?žiamas kaip „iš anksto už bendr? kain? parengtas ir parduodamas arba si?lomas ?sigyti turizmo paslaug? rinkinys, kur? sudaro ne mažiau kaip dvi iš toliau minim? turizmo paslaug? kai paslaug? suteikimo trukm? yra daugiau nei 24 valandos arba yra ?traukta nakvyn?:

a) transportas,

b) apgyvendinimas,

c) kitos turizmo paslaugos, nepriklausan?ios transportui ar apgyvendinimui, ir sudaran?ios gana didel? paketo dal?.

Nacionalin?s teis?s aktai

7 Pagrindiniam gin?ui taikomos nacionalin?s teis?s akt? nuostatos yra 1993 m. Apyvartos mokes?io ?statymo (Umsatzsteuergesetz) 4 straipsnio 23 ir 25 punktai (BGBl. 1993 I, p. 565, toliau – 1993 m. UStG).

8 Šio ?statymo 4 straipsnio 23 pastraipoje numatyta, kad asmen? ir ?staig? teikiamos apgyvendinimo, maitinimo ir kitos ?prastin?s paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io, jei jie švietimo, mokymo arba t?stinio mokymo arba naujagimi? prieži?ros tikslais pas save priima daugiausia jaunuolius ir jei paslaugos teikiamos jaunuoliams arba asmenims, kuri? veikla susijusi su j? švietimu, mokymu ar t?stiniu mokymu arba prieži?ra.

9 1993 m. UStG d?l kelioni? paslaug? apmokestinimo 25 straipsnyje nustatyta:

„1. Šios nuostatos yra taikomos verslininko teikiamoms kelioni? paslaugoms, kurios n?ra skirtos gav?jo verslui tiek, kiek verslininkas teikia šias paslaugas gav?jui savo vardu ir naudodamasis tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugomis. Verslininko teikiama paslauga laikytina kitokia paslauga. Jei kelion?s metu verslininkas teikia gav?jui kelet? šios r?šies paslaug?, jos yra laikomos viena kitokia paslauga. Kitokios paslaugos teikimo vieta nustatyta pagal 3a straipsnio 1 dal?. Tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugos yra tre?i?j? asmen? preki? tiekimas ir kitos paslaugos tiesiogiai keleiviams.

2. Kitokia paslauga atleidžiama nuo mokes?io tiek, kiek su ja susijusios tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugos yra teikiamos tre?i?j? valstybi? teritorijoje. <...>

3. Kitokios paslaugos vert? yra skirtumas tarp gav?jo ?gyjant paslaug? sumok?tos sumos ir sumos, kuri? verslininkas moka už tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugas. <...>

4. Nukrypstant nuo 15 straipsnio 1 dalies verslininkui draudžiama atskaityti PVM už pirkimus nuo sum?, kurios atskirai buvo pervestos ? jo s?skait? už tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugas. Tai

netaikoma kitoms 15 straipsnio nuostatomis. <...>“ (Neoficialus vertimas)

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

10 *ISt* yra Vokietijoje steigta ribotos atsakomybės bendrovė. Jos veiklą sudaro, be kita ko, „High-School“ ir „College“ vadinamų programų siūlymas klientams.

11 Programa „High-School“ skirta 15–18 metų mokiniams, kurie pageidauja trims, penkiems ar dešimčiai mėnesių vykti „high school“ arba atitinkamą mokyklą užsienyje, ypač anglakalbes valstybes. Norintys dalyvauti tokioje programoje kandidatai pateikia savo kandidatūrą *iSt*, kuri po pokalbio sprendžia dėl jų priėmimo. Atrinktiems asmenims *ISt* turi surasti mokinio vietą pasirinktoje „high school“.

12 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad kai programa „High-School“ gyvendinama Jungtinėje Valstijose, viešnagės metu mokinius priima priimančioji šeima, kuri pasirenkama bendradarbiaujant su vietos organizacija – partnere, kuri dirba bendradarbiaudama su *ISt*. Šios organizacijos paskirtas asmuo yra mokinio vadovas „high school“ ir priimančiosios šeimos gyvenamojoje vietoje. Tarpininkaujant šiai organizacijai mokinys taip pat gali kartu su kitais mokyklos mainų programoje dalyvaujančiais mokiniais vykti išvyką autobusu ar lėktuvu lankyti priėmimo valstybę.

13 Šiomis sąlygomis *ISt* siūlomas paketas apima skrydį abiejose pusėse su gidu Jungtinėse Valstijose iš Frankfurto prie Maino, skrydžius Vokietijoje, skrydžius Jungtinėje Valstijoje iki paskirties vietos, apgyvendinimą ir maitinimą priimančiojoje šeimoje, mokymą pasirinktoje „high school“ mokykloje, organizacijos – partnerės ir vietos bendradarbių priežiūrą viešnagės metu, parengiamąjį susitikimą ir jam reikalingą medžiagą bei nevykusios kelionės draudimą.

14 Pagal studentams ir absolventams skirtą „College“ programą organizacija – partnerė, kuri pasirinktai „college“ studentams sumoka mokestį už mokslą iš lėšų, gautų už paslaugas iš *iSt*, turi dalyviams užtikrinti vietas ir jų priėmimą nuo vieno iki trijų trimestrų laikotarpiui „college“ studentams. Savarankiškai rezervuojantys skrydžius dalyviai apgyvendinami ir maitinami ne priimančiojoje šeimoje, bet pasirinktoje „college“ studentams.

15 Iš pradžių vertinęs *ISt* vykdomus „kelionių sandorius“ kaip patenkančius 1993 m. *UStG* 25 straipsnio taikymo sritį, *Finanzamt* nusprendė, kad iš tikrųjų jie susiję su paslaugomis švietimo arba mokymo tikslais, kurie turėtų būti atleisti nuo mokesčio pagal šio įstatymo 4 straipsnio 23 dalį. Dėl suteiktų paslaugų pripažinimo nuo mokesčio atleistais sandoriais, kuriems negalima taikyti atskaitymo nuo sumokėto PVM, *Finanzamt* sumažino PVM permoką, kurią minėta bendrovė deklaravo už 1995–1997 metus.

16 *ISt* apskundė šį sprendimą atitinkamam Finansinių bylų teismui (*Finanzgericht*) prašydama padidinti už atitinkamus trejus metus perkant sumokėto mokesčio sumą. *Finanzgericht* sprendimu patenkino *ISt* prašymą laikydamas, kad suteiktos paslaugos yra kelionių paslaugos 1993 m. *UStG* 25 straipsnio prasme ir kad to paties įstatymo 4 straipsnio 23 dalis netaikytina.

17 *Finanzamt* apskundė sprendimą „revizijos“ tvarka Federaliniam finansinių bylų teismui (*Bundesfinanzhof*), kuris nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 77/388 <...> 26 straipsnyje numatyta speciali schema kelionių agentūroms taip pat taikoma ir organizatoriaus sandoriams dėl vadinamųjų „High-School“ ir „College“ programų, pagal kurias nuo trijų iki dešimties mėnesių gyvenama užsienyje ir kurias minėtas organizatorius siūlo savo vardu bei kurioms įgyvendinti jis naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugomis?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateiktas teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos yra vykdytos tokio subjekto atveju, kuris už fiksuoto dydžio užmokestį savo klientams siūlo „High-School“ ir „College“ vadinamas programas, kurios apima, be kita ko, gyvenimą užsienyje nuo trijų iki dešimties mėnesių kalbos mokymosi tikslais.

19 Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą reiktų išnagrinėti, pirma, ar bendrovė, šiuo atveju *iSt*, veikia savo vardu, ir, antra, ar ji turi tokio subjekto, kuriam taikoma speciali schema kelionių agentūroms, statusą bei savo sandoriams naudoja kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamas paslaugas.

20 Pirma, pagal teismo praktiką, su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikymu susijusi būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visų bylos medžiagą ir ypač į atitinkamo tokio subjekto sutartinį sandorį su klientais pobūdį, turi nustatyti, ar ši sąlyga yra vykdyta, ar ne (šiuo klausimu žr. 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Van Ginkel*, C-163/91, Rink. p. I-5723, 21 punktą). Be to, kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo sprendimo, neginėjama, kad sandorį, dėl kurio pateikiami šie klausimai, atžvilgiu pagrindinis bylos ieškovas veikia ne kaip tarpininkas.

21 Antra, „tokio subjekto“ Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme atžvilgiu primintina, kad pagal teismo praktiką kelionių agentūra ir kelionių organizatoriai teikiamoms paslaugoms būdinga tai, kad jos dažniausiai apima daug paslaugų, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo, kurios teikiamos tiek valstybėje narėje, kurioje bendrovė turi nuolatinį būstinę ar yra steigta, tiek užsienyje. Dėl daugybės teikiamų paslaugų vietoms bendrovėms kiltų suderinti Bendrijos teisės normų dėl apmokestinimo vietos, bazės ir mokesčio už pirkimus atskaitos praktinių taikymo sunkumų, kurie kliudytų jiems vykdyti veiklą. Siekdamas specialiai šiai veiklai taikytinas teisės normas Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2, 3 ir 4 punktuose įtvirtino specialią PVM schemą (žr. pirmiau minėto sprendimo *Van Ginkel* 13–15 punktus; 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 18 punktą ir 2003 m. birželio 19 d. Sprendimo *First Choice Holidays*, C-149/01, Rink. p. I-6289, 23 ir 24 punktus).

22 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad priežastys, kuriomis pagrįsta specialioji schema kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams, taikomos ir tam atvejui, kai tokie subjektai nėra kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai bendrąja šio žodžio prasme, tačiau sudaro identiškus sandorius vykdydami kitokią veiklą. Iš tikrųjų, jei Šeštosios direktyvos 26 straipsnis būtų taikomas vien tik tokie subjektams, kurie yra kelionių agentūra arba kelionių organizatoriai bendrąja šio žodžio prasme, tai, atsižvelgiant į formalų tokio subjekto statusą, identiškoms paslaugoms būtų taikomos skirtingos nuostatos (pirmiau minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin*, 20 ir 21 punktai).

23 Pagrindinėje byloje neginėjama, kad *iSt* nėra kelionių agentūra arba kelionių organizatorius šio žodžio bendrąja prasme. Vis dėlto reiktų nustatyti, ar ši bendrovė vykdo identiškus tokie genturais ar tokie organizatorei sandorius.

24 Būtina konstatuoti, kad su „High-School“ ir „College“ susijusioje veikloje *ISt* vykdo identiškus arba bent jau panašius ? turizmo agent?ros ar kelioni? organizatoriaus vykdomus sandorius. Iš esm?s ji si?lo paslaugas, susijusias su klient? pervežimu l?ktuvu ir (arba) j? apgyvendinimu paskirties valstyb?je, bei paprastai su šios r?šies veikla susijusi? paslaug? teikimui pasitelkia kitus apmokestinamuosius asmenis Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme, t. y. vietos organizacij? – partner? ir aviakompanijas.

25 Tokiomis palinkyb?mis reik?t? nustatyti, ar sandori?, kuriuos vykdo *ISt* ir kuriems ji naudojami kit? apmokestinam?j? asmen? prek?mis ir paslaugomis, atžvilgiu ši bendrov? apmokestinama PVM pagal min?t? 26 straipsn?.

26 Šiuo klausimu neatmestina galimyb?, kad su kelion?mis susijusias paslaugas paprastai teikiantys ?kio subjektai yra priversti naudotis iš tre?i?j? asmen? ?sigyjamomis kelioni? paslaugomis, kurios, palyginti su kitomis ši? subjekt? paslaugomis, sudaro mažesn? fiksuoto užmokes?io dal?. Pa?ios savaime šios iš tre?i?j? asmen? ?sigytos paslaugos yra ne klient? pageidaujamas objektas, bet priemon? geresn?mis s?lygomis gauti šio ?kio subjekto teikiam? pagrindin? paslaug? (žr. šiuo atžvilgiu pirmiau min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 24 punkt?).

27 Reik?t? konstatuoti, kad tokiais aplinkyb?mis iš tre?i?j? asmen? ?sigytos paslaugos yra visiškai pagalbin?s sav? paslaug? atžvilgiu ir ?kio subjektas netur?t? b?ti apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsn? (pirmiau min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 25 punktas).

28 Šiuo atžvilgiu reik?t? pasteb?ti, jog jei ?kio subjektas, šiuo atveju *iSt*, paprastai savo klientams teikia ne tik kalb? mokymo ar lavinimo paslaugas, bet ir tokias kelioni? paslaugas, kuri? nesuteikimas turi reikšmingo poveikio paketo kainai, pavyzdžiui, pervežim? ? paskirties valstyb? ir (arba) gyvenim? joje, šios paslaugos negali b?ti prilygintos visiškai pagalbin?ms paslaugoms. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, toki? paslaug? sumos dalis n?ra nereikšminga, palyginti su suma už *ISt* savo klientams teikiamas kalb? mokymo ar lavinimo paslaugas.

29 Tokiomis aplinkyb?mis Šeštosios direktyvos 26 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis taikomas ?kio subjektui, šiuo atveju *ISt*, kuris už nustatyto dydžio užmokest? savo klientams paprastai teikia tokias su kalb? mokymu ar lavinimu susijusias ir iš kit? apmokestinam?j? asmen? ?sigytas paslaugas, kaip antai pervežimas ? paskirties valstyb? ir (arba) apgyvendinimas joje.

30 Ta?iau š? taikym? gin?ija tam tikros Teisingumo Teismui pastabas pateikusios valstyb?s nar?s teigdamos, kad šis straipsnis jokia b?du netaikomas *ISt* ?vykdytiems sandoriams.

31 Pirmia, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikym? užgin?ijo Vokietijos vyriausyb? motyvuodama tuo, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? kelion?, kuri apima vieno semestro arba maždaug vieneri? met? trukm?s mokini? mainai ir kurios objektas yra mokinio mokyklos priiman?iojoje valstyb?je lankymas susipažinimo su jos gyventojais ir kult?ra tikslais bei kurios metu mokiny? gyvena savanoriškai j? priiman?iojoje šeimoje kaip jos narys (1999 m. vasario 11 d. Sprendimo *AFS Intercultural Programs Finland*, C?237/97, Rink. p. I?825, 34 punktas), n?ra kelion? Direktyvos 90/314 prasme. Šiuo punktu Kipro vyriausyb? papildoma, kad atsižvelgiant ? bendr? *ISt* vykdom? sandori? pob?d?, pagrindin? šios bendrov?s teikiama paslauga yra galimyb? mokytis kalbos ir šios paslaugos teikimas n?ra ?prastos kelioni? paslaugos Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme.

32 Savo argumentais Vokietijos ir Kipro vyriausyb?s iš esm?s teigia, kad s?voka „kelion?“ pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsn? neapima *ISt* si?lomo vieš?jimo kalb? mokymosi tikslais pagal „High-School“ ir „College“ programas.

33 Šiuo atžvilgiu, nepaisant to, kad Teisingumo Teismo vertinimas pirmiau minėtame sprendime *AFS Intercultural Programs Finland* nebuvo susijęs su Šeštosios direktyvos taikymu, reikėtų konstatuoti, kad šiame minėti patikslinimai neturi jokio ryšio su šios direktyvos 26 straipsnio taikymu.

34 Akivaizdu, kad minėtame straipsnyje nepateikiamas kelionės sąvokos apibrėžimas. Tačiau to paties straipsnio taikymo tikslais nebūtina nustatyti kelionės sudarančius elementus iš anksto. Ši nuostata yra taikoma su sąlyga, kad atitinkamas kiekio subjektas yra kiekis subjektas pagal specialią schemą kelionių agentūroms, veikiantis savo vardu ir savo sandoriams naudojantis kitą apmokestinamąjį asmenį prekes bei paslaugas. Konkrečiai tariant, sandorį, už kuriuos kiekis subjektas apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnį, atžvilgiu pagrindinis šio straipsnio taikymo kriterijus yra pagalbinis arba nepagalbinis kelionių paslaugos pobūdis.

35 Kita vertus, jei šiuo klausimu pateiktos, ypač Vokietijos vyriausybės, pastabos būtų priimtinos, Šeštosios direktyvos 26 straipsnis būtų taikomas pagal numatytą siūlomą kelionės tikslą bei gyvenimo paskirties valstybėje trukmę. Toks aiškinimas minėto straipsnio taikymui tvirtintų papildomą sąlygą.

36 Be to, nėra jokių rodymų, leidžiančių daryti išvadą, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas pageidavo apriboti Šeštosios direktyvos taikymo sritį dviem kartu ar atskirai taikomais elementais, t. y. kelionės tikslu ir gyvenimo paskirties valstybėje trukme. Kitokia išvada keltų šio straipsnio apimties akivaizdaus susiaurinimo pavojų ir būtų nesuderinama su jame tvirtinta specialiąja schema.

37 Kita vertus, akivaizdu, kad dėl tokios papildomos Šeštosios direktyvos 26 straipsnio gyvendinimo sąlygos kiekio subjektai gali būti atskirti atsižvelgiant į jį teikiamo viešėjimo paskirties valstybėje tikslą, o tai be abejonės iškraipytų atitinkamą subjektų tarpusavio konkurenciją bei kenktų vienodam šios direktyvos taikymui.

38 Antra, Vokietijos vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis neturėtų būti taikomas pagrindinėje byloje, nes *IST* vykdomi sandoriai dėl jos klientų kalbų mokymo ar lavinimo yra nuo mokesčio atleisti sandoriai pagal 1993 m. *UStG* 4 straipsnio 23 dalį. Ši vyriausybė iš esmės mano, kad jeigu vykdytas sandoris patektų į šioje direktyvoje ir ypač jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytą atleidimo nuo mokesčio atvejį *ratione materiae*, minėtame 26 straipsnyje numatyta specialioji apmokestinimo schema nebūtų taikoma.

39 Šiuo atžvilgiu jokie rodymai neleidžia daryti išvados, kad minėto 26 straipsnio taikymas būtų priklausomas nuo tokios prielaidos. Primintina, kad vienintelis sandorį dėl trečiųjų asmenų prekių ir paslaugų, už kuriuos kiekis subjektas reikia apmokestinti pagal šį straipsnį, kriterijus yra kelionių paslaugos pagalbinis arba nepagalbinis pobūdis.

40 Be to, primintina, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje tvirtinta schema, kuria siekiama suderinti kelionių agentūroms ir identišką arba bent jau panašias paslaugas teikiantiems subjektams PVM srityje taikytinas normas, yra speciali apmokestinimo schema, o ne speciali tam tikroms šio subjekto vykdomoms veikloms taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka.

41 Tokiomis aplinkybėmis Vokietijos vyriausybės šioje byloje pateiktas argumentas yra nereikšmingas ir todėl negali pateisinti Šeštosios direktyvos 26 straipsnio netaikymo pagrindinėje byloje.

42 Tačiau ši išvada nereiškia, kad kilus klausimui dėl galimo minėto 26 straipsnio taikymo, visiškai negalima remtis atleidimo nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos X antraštinę dalį.

tvarka.

43 Šiuo atžvilgiu reikėtų priminti, kad to paties straipsnio 3 dalis numato, jog jei kelionių agentūros užsakymu kitą apmokestinamąjį asmenį vykdomi sandorai atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių agentūra suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Iš to darytina išvada, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas nepanaikino galimybės taikyti atleidimo nuo PVM nuostatas sandoriams, vykdomiems pagal šios direktyvos 26 straipsnį.

44 Tačiau Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 3 dalyje nėra jokio argumento, pagrindžiančio joje numatytos specialios schemos kelionių agentūroms netaikymą konkrečioje byloje dėl to, kad *ISt* vykdomi sandoriai, atsižvelgiant į jį tikslą ir pobūdį, yra atleisti nuo mokesčio. Šio 26 straipsnio 3 dalies kriterijus, pagal kurį sandoris gali būti atleistas nuo PVM, kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, yra ne vykdomo sandorio tikslas ar pobūdis, bet teikiamos paslaugos vykdymo vieta.

45 Bet kuriuo atveju, net jei *ISt* vykdyti su jos klientų kalbų mokymu ar lavinimu susiję sandoriai būtų atleisti nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A kirsnio 1 dalies i punktą, šis straipsnis negalėtų būti taikomas, nes, kaip matyti iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, *ISt* yra komercinė įmonė, o ne minėtame straipsnyje minima viešoji įstaiga ar jai prilyginama institucija. To paties straipsnio nuostatų taikymas bendrovei, šiuo atveju *ISt*, reikėtų minėta direktyva numatytos atleidimo nuo mokesčio tvarkos plečiamąjį aiškinimą.

46 Būtina priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio apibūdinimui vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurinamai (žr., be kita ko, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

47 Iš to darytina išvada, kad bet kuriuo atveju Vokietijos vyriausybės šioje byloje pateiktą argumentą reikia atmesti.

48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas kiekvienam subjektui, teikiančiam kalbos mokymosi kelionių ir studijų užsienyje organizavimo paslaugas, kaip antai „High–School“ ir „College“ programos, bei už nustatyto dydžio užmokestį savo vardu apgyvendinančiam klientus užsienyje nuo trijų iki dešimties mėnesių tam pasitelkiant kitus apmokestinamuosius asmenis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas kiekvienam subjektui, teikiančiam kalbos mokymosi kelionių ir studijų užsienyje organizavimo paslaugas, kaip antai „High–School“ ir „College“ programos, bei už fiksuoto dydžio užmokestį savo vardu apgyvendinančiam klientus užsienyje nuo trijų iki dešimties mėnesių tam pasitelkiant kitus apmokestinamuosius asmenis.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.