

Byla C-31/10

Minerva Kulturreisen GmbH

prieš

Finanzamt Freital

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 26 straipsnis – Speciali schema kelionių organizatoriams ir turizmo operatoriams – Taikymo sritis – Operos bilietų pardavimas be papildomų paslaugų“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Speciali schema kelionių organizatoriams

(Tarybos direktyvos 77/388 26 straipsnis)

Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas kelionių agentūros atskirai vykdomam operos bilietų pardavimui, neteikiant kelionių paslaugų.

Kiek tai susiję su apmokestinimo pagrindu, ši nuostata yra bendrosios taisyklės išimtis tam tikrai kelionių agentūrai ir turizmo operatorių veiklai ir šis straipsnis, kaip Šeštoji direktyva tvirtintos prastos schemos išimtis, gali būti taikomas tik tiek, kiek reikia siekiant direktyvos tikslo.

Šios specialios schemos taikymas tokiai veiklai, kai kelionių agentūra tik parduoda spektaklių bilietus ir neteikia kelionių paslaugų, iškreiptų konkurencijų, nes ta pati veikla būtų skirtingai apmokestinama atsižvelgiant į tai, ar minėtus bilietus parduodantis ūkio subjektas yra kelionių agentūra, ar ne.

(žr. 16, 24–25 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 9 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 26 straipsnis – Speciali schema kelionių organizatoriams ir turizmo operatoriams – Taikymo sritis – Operos bilietų pardavimas be papildomų paslaugų“

Byloje C-31/10

dėl Bundesfinanzhof (Vokietija) 2009 m. gruodžio 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas

gavo 2010 m. sausio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minerva Kulturreisen GmbH

prieš

Finanzamt Freital,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Ilešič, E. Levits ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Minerva Kulturreisen GmbH*, atstovaujamos P. Fröhler, A. Kellner ir B. Juschten,
- *Finanzamt Freital*, atstovaujamos V. Rummer,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos K. Georgiadis, C. Poulakos ir M. Tassopoulou,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Minerva Kulturreisen GmbH* (toliau – *Minerva*) ir *Finanzamt Freital* (toliau – *Finanzamt*) dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatytos specialios sistemos kelionių organizatoriams taikymo, kai kelionių agentūra tik parduoda operos bilietus, neteikdama kitų paslaugų.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 26 straipsnio „Speciali schema kelionių organizatoriams“, kuris pagrindinei bylai taikomas *ratione temporis*, 1 ir 2 dalyse nustatyta:

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

2. Visi kelionių organizatoriaus sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių organizatorius. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamųjų vertė ir kainė be mokesčio, kaip ji apibūdinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus maržą, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus patirtą faktinį sąnaudų už kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

Nacionalinės teisės aktai

4 1993 m. Vokietijos Apyvartos mokesčio įstatymo (1993 m. *Umsatzsteuergesetz, BGBl.* 1993 I, p. 565, toliau – *UStG*) 25 straipsnyje numatyta:

„1. Šios nuostatos yra taikomos verslininko teikiamoms kelionių paslaugoms, kurios nėra skirtos gavėjo verslui, tiek, kiek verslininkas teikia šias paslaugas gavėjui savo vardu ir naudodamasis trečiųjų asmenų kelionių paslaugomis. Verslininko teikiama paslauga laikytina kitokia paslauga. <...> Trečiųjų asmenų kelionių paslaugos yra trečiųjų asmenų vykdomas prekių tiekimas ir kitos paslaugos tiesiogiai keleiviams.

2. <...>

3. Kitokios paslaugos vertė yra skirtumas tarp gavėjo įgyjant paslaugą sumokėtos sumos ir sumos, kurią verslininkas moka už trečiųjų asmenų kelionių paslaugas. Nustatant apmokestinamųjų vertę, apyvartos mokestis neįskaičiuojamas. <...>

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 *Minerva* valdo kelionių agentūrą. 1993–1998 m. ji, be kita ko, įsigijo iš Saksonijos operos Drezdene (*Semperoper*) bilietus ir išplatino juos savo vardu ir atsakomybe galutiniams pirkėjams ir kelionių agentūroms kartu su kitomis savo teikiamomis paslaugomis, t. y. apgyvendinimu, ekskursijomis, transportu, maitinimu, ar be jų.

6 *Minerva* teigė, kad pajamos, gautos atskirai parduodant minėtus spektaklių bilietus, turi būti apmokestintos pagal maržą, remiantis *UStG* 25 straipsniu. Minėta *Minerva* veikla buvo apmokestinta netaikant jai šios mokesčių schemas.

7 *Finanzamt* atmetė *Minerva* skundus dėl 2000 m. rugsėjo 28 d. pranešimų apie mokėtiną apyvartos mokestį už 1993–1997 m. ir 2001 m. kovo 27 d. pranešimo apie mokėtiną apyvartos

mokest? už 1998 metus, nes atskirai pirkdama ir parduodama operos bilietus *Minerva* neteik? „kelion?s organizavimo“ paslaugos ir tod?l jos veikla nesiskyr? nuo kit? biliet? pardav?j? veiklos.

8 2008 m. vasario 11 d. sprendimu *Sächsisches Finanzgericht* pritar? *Finanzamt* pozicijai ir tod?l atmet? *Minerva* pateikt? apeliacij? d?l *Finanzamt* sprendimo atmesti skundus.

9 *Minerva* d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Vienintelis klausimas, keliamas šiame teisme: ar parduodant bilietus galutiniams pirk?jams be papildom? paslaug? reikia apmokestinti marž?, remiantis *UStG* 25 straipsniu.

10 Gr?sdoma savo kasacin? skund? *Minerva* nurod?, kad kelioni? agent?ros vykdomas rengini? biliet? pardavimas laikytinas „kelioni? paslauga“ *UStG* 25 straipsnio prasme, nes, anot *Minerva*, min?t? biliet? pardavimas yra ?vairi? jos si?lom? kelioni? galimybi? ir kelioni? paslaug? paket? dalis.

11 Atsižvelgdamas ? 1992 m. lapkri?io 12 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Van Ginkel* (C?163/91, Rink. p. I?5723), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim?, ar savo vardu sandorius sudaran?ios kelioni? agent?ros pajamoms, gautoms pardavus spektakli? bilietus, taikomas maržos apmokestinimas Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme, ar, norint pasinaudoti šia mokes?i? schema, atskir? paslaug? turi sudaryti viena pagrindini? ?kio subjekt?, kuriems taikoma ši nuostata, teikiam? paslaug?.

12 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 26 straipsnyje numatyta „speciali schema kelioni? organizatoriams“ taip pat taikoma kelioni? agent?ros atskirai vykdomam operos biliet? pardavimui be papildom? paslaug??“

D?l prejudicinio klausimo

13 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema taikoma visoms kelioni? agent?ros teikiamoms paslaugoms, ar min?toji schema kelioni? agent?ros teikiamai paslaugai taikoma tik jei ši apima kelion?s paslaug?.

14 Pirma, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje pabr?žiama, kad šioje nuostatoje numatyta speciali schema taikoma kelioni? agent?r? ir tur? operatori? veiklai, kai šie sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelioni? paslaugas naudojami kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis.

15 Tod?l iš pa?ios šios nuostatos formuluot?s matyti, kad tam, jog kelioni? agent?ros teikiamai paslaugai b?t? taikoma min?ta speciali schema, ši paslauga turi b?ti susijusi su kelioni? organizavimu.

16 Antra, reikia priminti, kad, kiek tai susij? su apmokestinimo pagrindu, Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatoma bendrosios taisykl?s išimtis tam tikrai kelioni? agent?r? ir tur? operatori? veiklai ir kad šis straipsnis, kaip Šešt?ja direktyva ?tvirtintos ?prastos schemos išimtis, gali b?ti taikomas tik tiek, kiek reikia siekiant direktyvos tikslo (1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229, 5 ir 34 punktai bei 2003 m. birželio 19 d. Sprendimo *First Choice Holidays*, C?149/01, Rink. p. I?6289, 21 ir 22 punktai).

17 Tre?ia, Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta specialia schema siekiama taikom?

teis? priderinti prie specifinio kelioni? agent?r? ir tur? operatori? veiklos pob?džio (min?t? sprendim? *Madgett ir Baldwin* 18 punktas ir *First Choice Holidays* 23 punktas).

18 Šiuo klausimu iš teism? praktikos matyti, kad tokiai veiklai b?dinga tai, jog dažniausiai ji apima daug paslaug?, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo srityje, kurios teikiamos tiek valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? organizatorius turi savo buvein? ar nuolatin? padalin?, tiek užsienyje. D?l daugyb?s teikiam? paslaug? ir ?vairi? j? teikimo viet? šioms bendrov?ms kilt? praktini? sunkum? taikant bendr?sias taisykles d?l apmokestinimo vietos, baz?s ir mokes?i? atskaitos, kurie kliudyt? joms vykdyti veikl? (žr. min?t? sprendim? *Madgett ir Baldwin* 18 punkt? ir *First Choice Holidays* 24 punkt?).

19 Be to, pažym?tina, kad, priešingai nei teigia Graikijos vyriausyb?, iš min?to Sprendimo *Van Ginkel* negalima daryti išvados, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema taikoma visoms kelioni? agent?ros ar tur? operatoriaus atskirai teikiamoms paslaugoms.

20 Min?to Sprendimo *Van Ginkel* 23 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnio netaikymas kelioni? agent?ros teikiamoms paslaugoms tuo pagrindu, kad jos apima tik keliautoj? apgyvendinim? ir neapima j? pervežimo, lemt? sud?ting? mokes?i? sistem?, kurioje taikytinos prid?tin?s vert?s mokes?io taisykl?s priklausyt? nuo kiekvienam keliautojui teikiam? paslaug? atskir? sud?tinį dali?, ir kad tokia mokes?i? sistema prieštaraut? direktyvos tikslams.

21 Taigi iš šio sprendimo matyti, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s ne tai, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnis taikomas bet kokiai kelioni? agent?ros teikiamai paslaugai, nesusijusiai su kelion?mis, o jog ši nuostata taikoma kelioni? agent?ros teikiamai apgyvendinimo paslaugai, net jei ši paslauga apima tik apgyvendinim? ir neapima pervežimo.

22 Iš min?to Sprendimo *Van Ginkel* 24 punkto taip pat matyti, kad paslaugai, kuri teikiama ne kartu su kelioni?, t. y. pervežimo ir apgyvendinimo, paslaugomis, Šeštosios direktyvos 26 straipsnis netaikomas.

23 Iš išd?styt? argument? matyti, kad kelioni? agent?ros vykdomam operos biliet? pardavimui neteikiant kelioni? paslaug? netaikoma Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema.

24 Be to, pažym?tina, kad šios specialios schemos taikymas tokiai veiklai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai kelioni? agent?ra tik parduoda spektakli? bilietus neteikdama kelioni? paslaug?, iškreipt? konkurencij?, nes ta pati veikla b?t? skirtingai apmokestinama atsižvelgiant ? tai, ar min?tus bilietus parduodantis ?kio subjektas yra kelioni? agent?ra, ar ne.

25 Tod?l ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis netaikomas kelioni? agent?ros atskirai vykdomam operos biliet? pardavimui, neteikiant kelioni? paslaug?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

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

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 26 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis netaikomas

kelionių agentūros atskirai vykdomam operos bilietų pardavimui, neteikiant kelionių paslaugų.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.