Downloaded via the EU tax law app / web

GENERALINIO ADVOKATO

M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. birželio 16 d.(1)

Byla C?200/04

Finanzamt Heidelberg

prieš

iSt internationale Sprach-und Studienreisen GmbH

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„PVM – Speciali schema kelioni? organizatoriams – Mokymosi užsienyje kelioni? organizavimas“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicin? sprendim? *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Teisingumo Teismo klausia, ar 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(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnyje numatyta speciali schema kelioni? organizatoriams taikoma sandoriams, sudarytiems organizatori?, kurie organizuoja studij? užsienyje, ypa? kalbos mokymosi, programas.

I – **Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, taikytinos Bendrijos bei nacionalin?s teis?s nuostatos ir Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas**

2. *ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (toliau – ieškov? arba *iSt*) yra ribotos atsakomyb?s bendrov?, kuri organizuoja kalb? studij? ir mokymosi užsienyje keliones ir, be kita ko, si?lo „High School“ ir „College“ programas.

3. „High School“ programos skirtos 15–18 met? mokiniams, kurie pageidauja lankyti „High School“ arba panaši? mokymo ?staig? užsienyje – paprastai anglakalb?se valstyb?se – tris, penkis arba dešimt m?nesi?. Norintys dalyvauti tokioje programoje kandidatai pateikia prašymo anket? ieškovei, kuri po pokalbio sprendžia patvirtinti ar nepatvirtinti kandidat?r?.

4. Ieškov? ?sipareigoja surasti dalyviams vietas pasirinktoje mokymosi ?staigoje, kur jiems paskiriamas vadovas (kuruojantis mokytojas), duodantis patarim? ir teikiantis pagalb?. Viešnag?s metu mokiniai apgyvendinami priiman?iose šeimose. Tinkamos priiman?iosios šeimos parenkamos bendradarbiaujant su vietos organizacija – ieškov?s partnere. Ši organizacija partner? paskiria mokiniui atstov? mokykloje ir priiman?iosios šeimos gyvenamojoje vietoje. Tarpininkaujant vietos organizacijai partnerei viešnag?s priiman?ioje valstyb?je metu mokinys gali dalyvauti išvykose autobusu ar l?ktuvu, kad aplankyt? lankytinas vietas.

5. Pavyzdžiui, ? „High School“ programos Jungtin?se Amerikos Valstijose bendr? kain? buvo

?skai?iuotas skrydis ? abi puses su gidu iš Frankfurto prie Maino ? JAV, prijungiamieji skrydžiai Vokietijoje ir JAV iki paskirties vietos, apgyvendinimas ir maitinimas priiman?ioje šeimoje, mokestis „high school“ ?staigai už moksl?, organizacijos partner?s ir jos vietos bendradarbi? prieži?ra viešnag?s metu, parengiamieji susitikimai, parengiamoji medžiaga ir ne?vykusios kelion?s draudimas. Ta?iau ? bendr? kain? nebuvo ?skai?iuoti kišenpinigiai ir ligos, civilin?s atsakomyb?s bei nelaiming? atsitikim? draudimai, mokestis už JAV viz? ir dalyvavimas parengiamajame susitikime.

6. „College“ programos skirtos absolventams. Vietos organizacija partner? garantuoja dalyviams viet? „college“ ?staigoje, užtikrindama j? pri?mim? ? atitinkamas „college“ ?staigas laikotarpiui nuo vieno iki trij? trimestr?. Organizacija partner? taip pat sumoka „college“ ?staigai mokest? už moksl? iš l?š?, gaut? už paslaugas iš *iSt.* „College“ programos dalyviai yra apgyvendinami ir maitinami pa?ioje „college“ ?staigoje. Skrydžiui ? abi puses taip pat taikomos kitokios taisykl?s nei pagal „High School“ program?. Skrydžius užsisako patys dalyviai.

7. Iš pradži? Heidelbergo mokes?i? inspekcija (*Finanzamt Heidelberg*, toliau – *Finanzamt*) ieškov?s sudarytus sandorius vertino kaip kelioni? paslaugas 1993 m. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, toliau – UStG) 25 straipsnio, nustatan?io kelioni? paslaug? apmokestinimo sistem?, prasme. Ta?iau v?liau, atlikus patikrinim?, *Finanzamt* nusprend?, kad tos paslaugos buvo ne kelioni? paslaugos, o labiau „kitos paslaugos“, kurios atleistos nuo mokes?io pagal UStG 4 straipsnio 23 dal?.

8. Pagal ši? nuostat? nuo PVM atleidžiamos: „asmen? ir ?staig? teikiamos apgyvendinimo, maitinimo ir kitos ?prastin?s paslaugos, jei jie švietimo, mokymo ar t?stinio mokymo arba naujagimi? prieži?ros tikslais pas save priima daugiausia jaunuolius ir jei paslaugos teikiamos jaunuoliams arba asmenims, vykdantiems j? švietim?, mokym? ar t?stin? mokym? arba prieži?r? <...>“ (Neoficialus vertimas).

9. *UStG* 25 straipsnis d?l kelioni? paslaug? apmokestinimo nustato:

„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 tekia gav?jui kelet? šios r?šies paslaug?, jos yra laikomos viena kitokia paslauga. Kitokios paslaugos teikimo vieta nustatytina pagal 3a straipsnio 1 dal?. Tre?i?j? asmen? kelioni? paslaugos yra regi?j? asmen? vykdomas 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 nuostatoms. <...>“ (Neoficialus vertimas)

10. UStG 25 straipsniu siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 26 straipsn?, kuris nustato „Speciali? schem? kelioni? organizatoriams“:

„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 naudojasi 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.

2. Visi kelioni? organizatoriaus sandoriai, susij? su konkre?ia kelione, turi b?ti laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui suteikia kelioni? organizatorius. Toji paslauga turi b?ti apmokestinta valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? organizatorius yra ?steig?s savo versl? ar turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelioni? organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti keleivis be prid?tin?s vert?s mokes?io, ir kelion?s organizatoriaus patirt? faktini? s?naud? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

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?.

4. Mokestis, imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je.“ (Pakeistas vertimas)

11. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalis nurodo:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos 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;

<...>“

12. Atsisakiusi apmokestinti ieškov?s sau pasiliekam? marž? pagal *UStG* 25 straipsn? ir užuot pri?musi sprendim? jos veikl? laikyti atleista nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 23 dal?, kuri neleidžia atskaityti sumok?to mokes?io už pirkimus, *Finanzamt* sumažino sumok?to PVM už pirkimus permokos sum?, deklaruot? už 1995–1997 metus.

13. Ieškov? apskund? š? sprendim? pareikšdama ieškin? *Finanzgericht*, kuris ieškin? patenkino. *Finanzgericht* priimt? sprendim? *Finanzamt* apskund? *Bundesfinanzhof*, kuris nusprend? sustabdyti byl? ir pateikti Europos Bendrij? Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Direktyvos 77/388/EEB 26 straipsnyje numatyta speciali schema kelioni? agent?roms taip pat taikoma ir organizatoriaus sandoriams d?l vadinam?j? „High-School“ ir „College“ program?, pagal kurias nuo trij? iki dešimties m?nesi? gyvenama užsienyje ir kurias min?tas organizatorius si?lo savo vardu bei kuri? ?gyvendinimui jis naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? paslaugomis?“

II – **Vertinimas**

14. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali PVM schema kelioni? agent?roms ir kelioni? organizatoriams, d?l kurios Teisingumo Teismui jau teko pareikšti nuomon?, ypa? apibr?žiant šios schemos taikymo srit? ir nustatant, kuriems ?kio subjektams ši schema taikoma(3).

15. Ši speciali apmokestinimo schema buvo ?traukta ? Šešt?j? direktyv? d?l to, kad kelioni? agent?r? ir kelioni? organizatori? teikiamos paslaugos paprastai apima daug paslaug? (pavyzdžiui, transportavimo ir apgyvendinimo paslaugos), teikiam? tiek valstyb?je nar?je, kurioje bendrov? turi nuolatin? buvein? ar yra ?steigta, tiek užsienyje. Taigi taikant bendr?sias taisykles d?l apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vert?s ir mokes?io už pirkimus atskaitos, kilt? praktini? sunkum? šioms ?mon?ms, kuri? veikla b?t? ribojama d?l teikiam? paslaug? ?vairov?s ir j? teikimo vietos(4).

16. Taigi 26 straipsnis yra skirtas adaptuoti taikytinas PVM taisykles specifinei kelioni? agent?r? veiklai(5). Šiuo tikslu jis ?tvirtina speciali? apmokestinimo schem?, kuri leidžia adekva?iai apmokestinti kelioni? paslaugas ir kuri jokiu b?du n?ra atleidimo nuo mokes?io schema.

17. Tod?l ši byla iš pradži? gali nustebinti tuos, kurie nesusipažin? su bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema, ir ypa? tuos, kurie nežino mokes?io atskaitos schemos niuans?. Tod?l iš ties? netik?ta, kad Vokietijos vyriausyb?, atstovaujama *Finanzamt*, laikosi nuomon?s, jog *iSt* veiklai turi b?ti taikoma atleidimo nuo PVM schema. Kita vertus, apmokestinamasis asmuo gin?ija tok? aiškinim? ir tvirtina, kad pagal 26 straipsn? jo vykdoma veikla yra apmokestintinama PVM.

18. Atsižvelgdamas ? toliau išd?stytus motyvus manau, kad Vokietijos vyriausyb?s aiškinimas yra nepagr?stas, vis? pirma atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo pateikt? 26 straipsnio išaiškinim?, ypa? min?tuose sprendimuose *Van Ginkel* bei *Madgett ir Baldwin*.

19. Neabejotina, kad kadangi 26 straipsnis numato speciali? apmokestinimo schem?, kuri skiriasi nuo bendrosios Šeštojoje direktyvoje ?tvirtintos schemos, jis turi b?ti taikomas tik tiek, kiek tai b?tina, kad b?t? pasiekti juo siekiami tikslai(6).

20. Sprendime *Van Ginkel* pateiktame išaiškinime, pagr?stame min?to 26 straipsnio *ratio*(7), Teisingumo Teismas nusprend?, kad tai, jog bendrov? neorganizavo keliautojo pervežimo ir suteik? tik apgyvendinim?, nereiškia, kad bendrov?s suteiktoms paslaugoms netaikomas 26 straipsnis(8). Pasak Teisingumo Teismo, toks 26 straipsnio aiškinimas išplaukia iš šios nuostatos tiksl?(9).

21. Vadovaudamasis tuo pa?iu išaiškinimu sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas aiškiai pabr?ž?, kad specialios schemos taikymas kelioni? agent?roms negali b?ti ribojamas tik ?kio subjektais, turin?iais oficial? „kelioni? agent?ros“ arba „kelioni? organizatoriaus“ pavadinim?. Teisingumo Teismas nusprend?, kad nagrin?jama schema taikoma viešbu?io valdytojui, kuris už paketo kain?, be apgyvendinimo, paprastai savo klientams si?l? ir transportavim? tarp tam tikr? nutolusi? pa?mimo viet? ir viešbu?io bei ekskursijas autobusu j? viešnag?s viešbutyje metu(10).

22. Pagal ši? Teisingumo Teismo praktik? bet kuriam apmokestinamajam asmeniui, kuris savo vardu parduoda kelioni? paslaugas tam naudodamasis kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis, turi b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 26 straipsnis. Priešingai, kai ?kio subjektas veikia tik kaip tarpininkas, speciali schema pagal 26 straipsn? netaikoma, ir suteiktos paslaugos turi b?ti apmokestinamos vadovaujantis bendromis tarpinink? teikiam? paslaug? apmokestinimo PVM taisykl?mis(11).

23. Neabejotinai svarbu žinoti kriterij?, kuris leist? nustatyti, ar ?kio subjektui, savo vardu teikian?iam su kelion?mis susijusias bei kitas paslaugas, pavyzdžiui, mokslo paslaugos, kurios n?ra kelioni? paslaugos, taikomos Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatytos taisykl?s.

24. Šiuo atžvilgiu lemiamas kriterijus, nurodytas sprendime *Madgett ir Baldwin*, kuris nustatytas aiškiai vadovaujantis generalinio advokato P. Léger toje byloje pateikta išvada, yra ?kio subjekto papildom? paslaug? atskyrimas nuo pagrindini? arba joms ekvivalentišk? paslaug?(12).

25. Iš tikr?j? Teisingumo Teismas pabr?žia, kad yra ?kio subjekt?, kurie teikia su kelion?mis susijusias paslaugas tam naudodamiesi iš tre?i?j? asmen? pirktomis paslaugomis, ta?iau tokios paslaugos yra visiškai papildan?io pob?džio. Šiuo atžvilgiu generalinis advokatas P. Léger savo išvados punkte, ? kur? daroma tiesiogin? nuoroda sprendime, aiškiai pažym?jo(13), kad „<...> paslauga papildo pagrindin? paslaug?, jeigu, pirma, ji padeda tinkamai suteikti pagrindin? paslaug?, ir, antra, palyginti su pagrindine paslauga, ji sudaro nežymi? viso paketo kainos dal?. Pati savaime ji yra ne klient? pageidaujamas objektas, bet priemon? geresn?mis s?lygomis gauti pagrindin? paslaug?“(14). B?tent taip yra, „pavyzdžiui, pervežimo atveju, kur? viešbutis gali organizuoti vietoje, kad savo klientus nuvežt? ? netoliese esan?ias vietas“(15).

26. Ta?iau ?kio subjekt? paprastai savo vardu taip pat teikiamos su kelion?mis susijusios paslaugos tam naudojantis iš tre?i?j? asmen? ?sigytomis paslaugomis, sudaran?iomis didel? vis? keliautojo išlaid? dal?, nelaikomos papildomomis paslaugomis, o keliautojai j? taip pat nelaiko visiškai papildomomis paslaugomis(16).

27. Vadovaudamasis šiuo kriterijumi, sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas nusprend?, kad: „<...> vis d?lto, jei viešbu?io valdytojas nuolat savo klientams kartu su apgyvendinimu si?lo paslaugas, kurias teikti n?ra ?prastin? viešbu?i? paskirtis bei kurios negali b?ti suteiktos *be reikšmingo poveikio nustatytai paketo kainai*, kaip antai kelion? ? viešbut? iš nutolusi? pa?mimo viet?, tokios paslaugos negali b?ti prilygintos visiškai papildomoms paslaugoms“(17). Tod?l Šeštosios direktyvos 26 straipsnis taikomas viešbu?io valdytojui, „kuris už paketo kain? nuolat kartu su apgyvendinimu savo klientams si?lo pervežim? pirmyn ir atgal tarp viešbu?io ir tam tikr? nutolusi? pa?mimo viet? bei ekskursijas autobusu klient? viešnag?s viešbutyje metu, šias transportavimo paslaugas pirkdamas iš tre?i?j? asmen?“(18).

28. Atsižvelgiant ? š? sprendime *Madgett ir Baldwin* nustatyt? vertinimo kriterij?, *iSt* tur?t? b?ti laikoma kelioni? agent?ra Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme. Faktiškai net darant prielaid?, kad iš tikr?j? *iSt* savo klientams teikia švietimo paslaugas, pagal sprendime *Madgett ir Baldwin* taikyt? kriterij? transportavimas neišvengiamai turi „didel? poveik? nustatytai paketo kainai“, kuri? moka klientas. Tod?l akivaizdu, kad vien kelion?s, kuri? sudaro pervežimas ir priiman?ioje valstyb?je organizuojamas apgyvendinimas, klientas negal?jo laikyti papildoma paslauga, sudaran?ia tik nedidel? švietimo paslaugos, kuri? *iSt* taip pat teikia savo klientams, dal?.

29. Be to, svarbu priminti, kad nacionalinio teismo abejon? d?l 26 straipsnio taikymo nagrin?jamoje byloje iš esm?s kyla d?l Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su student? main? programomis 1990 m. birželio 13 d. Tarybos direktyvos 90/314/EEB d?l kelioni?, atostog? ir organizuot? išvyk? paket?(19) prasme. Tod?l reikia atsakyti ? klausim?, ar pirmiau min?tas pagal

Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatyt? schem? apmokestinamos veiklos apibr?žimas turi b?ti pakeistas atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo naujausius sprendimus kitoje lygiagre?ioje srityje, vis? pirma ? sprendim? *AFS Intercultural Programs Finland*(20).

30. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad maždaug šeši? m?nesi? arba vieneri? met? trukm?s moksleivi? main? kelion?, kuria siekiama, kad moksleivis lankyt? švietimo ?staig? priiman?ioje šalyje tam, kad susipažint? su jos žmon?mis bei kult?ra, ir kurios metu jis nemokamai gyvena priiman?ioje šeimoje kaip tos šeimos narys, n?ra kelion?s paketas Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme(21).

31. Akivaizdu, kad ši Teisingumo Teismo praktika negali pad?ti atsakyti ? pagrindin? klausim? nagrin?jamoje byloje, kuris yra, kaip min?jau: ar *kelion?s paslaug? teikimas vykdant veikl? iSt yra visiškai papildomas kit? jos teikiam? paslaug? atžvilgiu*.

32. Subsidiariai reikia papildyti, kad 26 straipsnio tikslas yra visiškai kitoks nei tie, kuriais pagr?sta Tarybos direktyva 90/314/EEB, pavyzdžiui, vengti, kad bendra PVM sistema nekliudyt? kelioni? agent?roms vykdyti veikl?.

33. Tod?l n?ra pagrindo 26 straipsn? aiškinti siaurinamai, kad jis taikomas tik ?kio subjektams, kurie teikia „keliones“ savo vardu Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme(22). Šiuo klausimu reik?t? priminti, kad toks 26 straipsnio aiškinimas b?t? nesuderinamas su sprendimu *Van Ginkel*, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, jog 26 straipsnis taikomas net jeigu ?kio subjektas neteikia kelion?s paslaug? siaur?ja prasme – tai yra paslaug? kartu su klient? pervežimu – o teikia tik apgyvendinim?(23).

34. Taip pat manau, kad sprendžiant, ar ieškov? yra kelioni? agent?ra 26 straipsnio prasme, neturi reikšm?s kelioni?, kurias ?kio subjektas organizuoja ir si?lo savo vardu tam naudodamasis tre?i?j? asmen? teikiamomis paslaugomis, tikslas bei trukm?. Tai, kad viešnag?s užsienyje tikslas, kaip ir nagrin?jamoje byloje, yra mokymasis, šiuo atveju angl? kalbos, neturi paveikti *iSt* kvalifikavimo kaip kelion?s agent?ros 26 straipsnio prasme. Tai prieštarauja si?lymui, kur? pateik? Vokietijos vyriausyb? manydama, kad *iSt* vykdo *sui generis* veikl?, kuriai 26 straipsnis gali b?ti netaikomas d?l jos klientams si?lom? kelioni? švie?iamojo tikslo ir trukm?s.

35. Man atrodo, kad pagal kelion?s tiksl? ir trukm? nereik?t? atskirti ?kio subjekt?, kurie organizuoja keliones ir kuriems yra taikomos 26 straipsnio taisykl?s, nuo t?, kuriems šios taisykl?s netaikomos. Be visiškai poilsini? kelioni?, egzistuoja didžiul? savo tikslais besiskirian?i? kelioni? ?vairov?. Šiuo atžvilgiu, be kalbos studij? ir vietos kult?ros pažinimo kelioni?, reikia priminti sportines, termin?s ir antistresin?s terapijos keliones, maisto ruošimo ir vyn? degustavimo kursus arba ilgesn?s ar trumpesn?s trukm?s muzikant? grupi? koncertinius turus. Jei organizuotos kelion?s bei viešnag?s užsienyje trukm? ir tikslas b?t? lemiamas veiksnys, tai kelt? daug abejoni? apibr?žiant kelioni? agent?r? Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme.

36. Tokio kriterijaus nustatymas b?t? ne tik visiškai svetimas 26 straipsnio formuluotei (kurioje nenurodoma kelion?s trukm? ar tikslas), bet taip pat b?t? nesuderinamas su jame ?tvirtintos specialios schemos tikslais. Galiausia nelengva suderinti kelion?s tiksl? bei trukm? su supaprastinimo id?ja, kuria grindžiamas 26 straipsnyje ?tvirtint? taisykli? pri?mimas. Priešingai, jeigu pažvelgtume ? supaprastinimo tikslus, išplaukian?ius iš vietovi? gausyb?s, b?dingos kelioni? agent?r? verslui ir pateisinan?ius maržos apmokestinimo sistemos, nustatytos 26 straipsnyje, pri?mim?, tai nagrin?jamoje byloje jie apsaugomi b?tent tuomet, kai šiame straipsnyje ?tvitinta schema taikoma *iSt* atžvilgiu(24).

37. Kelioni? agent?ros s?vokos 26 straipsnio prasme apibr?žimas vadovaujantis teikiam? paslaug? tikslu bet kuriuo atveju b?t? nesuderinamas su vertinimu vadovaujantis objektyviais

kriterijais, kurie neabejotinai yra esminiai tuo atveju, kai mokes?i? sistema yra akivaizdžiai objektyvaus pob?džio, kaip tai yra PVM atveju(25).

38. Tik nepriklausomai ir nesiaurinamai aiškinant kelioni? agent?ros s?vok?, grindžiam? tokiu objektyviu kriterijumi, kok? Teisingumo Teismas aiškiai panaudojo sprendime *Madgett ir Baldwin*, nesusijus? su kelion?s tikslu ar trukme, galima išvengti konkurencijos tarp ?kio subjekt? iškraipymo ir užtikrinti vienod? Šeštosios direktyvos taikym?(26).

39. Galiausia nor??iau pabr?žti, kad 26 straipsnis ?tvirtina adekvat? kelioni? paslaug? apmokestinim?. Bendr? apmokestinimo taisykli? atžvilgiu jis numato specialias taisykles, bet ne atleidimo nuo PVM schem?.

40. Tod?l Vokietijos vyriausyb?s pasi?lytas aiškinimas, kad *iSt* veikla turi b?ti priskirta paslaugoms, kurios atleidžiamos nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkt?, yra nesuderinamas su nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika d?l šiuos atleidimus nuo mokes?i? ?tvirtinan?i? Šeštosios direktyvos nuostat? išaiškinimo.

41. Iš ties? *iSt* yra komercin? ?mon? ir jokiu b?du nepanašu ? tai, kad ji b?t? „viešosios teis?s reglamentuojamas subjektas“ ar kad tur?t? analogišk? status? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme. Šios atleidimo nuo mokes?io schemos taikymas lemt? tok? jos aiškinim?, kuris b?t? iš karto nesuderinamas su Teisingumo Teismo praktika, pagal kuri? „Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokes?io s?lygos turi b?ti aiškinamos siaurinamai, nes tai yra išimtys iš bendrojo principo, pagal kur? apyvartos mokestis mokamas už visas mokes?io mok?tojo už atlyg? tiekiamas paslaugas“(27).

III – **Išvada**

42. Atsižvelgdamas ? pirmiau išd?stytus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui ? *Bundesfinanzhof* pateikt? klausim? atsakyti taip:

„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 taikomas ir organizatoriaus sandoriams d?l vadinam?j? „High School“ ir „College“ program?, apiman?i? nuo trij? iki dešimties m?nesi? viešnag? užsienyje, kurias min?tas organizatorius si?lo savo vardu bei kurioms ?gyvendinti jis naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? paslaugomis“.

1 – Originalo kalba: portugal?.

2– OL L 145, p. 1.

3 – Ypa? žr. 1992 m. lapkri?io 12 d. Sprendim? *Van Ginkel* (C?163/91, Rink. p. I–5723) ir 1998 m. spalio 22 d. Sprendim? *Madgett ir Baldwin* (sujungtos bylos C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229).

4 – Žr. min?to sprendimo *Van Ginkel* 13 ir 14 punktus; min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 18 punkt? ir 2003 m. birželio 19 d. Sprendim? *First Choice Holidays* (C?149/01, Rink. p. I?6289, 23 ir 24 punktai).

5 – Žr. min?to sprendimo *Van Ginkel* 15 ir 23 punktus; min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 18 punkt? ir min?to sprendimo *First Choice Holidays* 23 punkt?.

6 – Žr. min?to sprendimo *First Choice Holidays* 22 punkt? ir min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 34 punkt?.

7 – Žr. 15 ir 16 punktus.

8 – Žr. min?to sprendimo *Van Ginkel* 27 punkt?.

9 – Min?to sprendimo *Van Ginkel* 23 punkte Teisingumo Teismas nusprend?: „<...> 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 PVM taisykl?s priklausyt? nuo kiekvienam keliautojui teikiam? paslaug? atskir? sud?tini? dali?. Tokia mokes?i? sistema prieštaraut? direktyvos tikslams“.

10 – Žr. min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 20 punkt?: „<...> motyvai, b?dingi specialiajai schemai kelioni? agent?roms ir kelioni? organizatoriams, galioja ir tuo atveju, kai neb?dami kelioni? agent?romis ar kelioni? organizatoriais bendr?ja ši? žodži? prasme ?kio subjektai, vykdydami kitoki? veikl?, kaip antai viešbu?io valdytojo, ?gyvendina identiškus sandorius“.

11 – Šiuo klausimu taip pat žr. Komisijos pasi?lymo d?l Tarybos direktyvos, iš dalies kei?ian?ios Tarybos direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su kelioni? agent?roms taikoma specialia schema, aiškinam?j? rašt? (KOM/2002/0064 galutinis, OL C 126 E, 2002, p. 390). Ši id?ja v?l aiškiai patvirtinta naujame pasi?lyme d?l direktyvos, kur? Komisija pateik? 2002 m. vasario 8 dien?. Komisija si?lo, kad dabartinis 26 straipsnis, kuris numato, kad: „<...> kelioni? organizatori? s?voka apima ir tur? operatorius“, tur?t? b?ti papildytas, jog: „<...> ir visus kitus apmokestinamuosius asmenis, kurie teikia kelioni? paslaugas panašiomis s?lygomis“.

12 – Žr. min?tos generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje *Madgett ir Baldwin*, 34–38 punktus.

13 – Žr. min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 24 punkt?.

14 – Žr. min?tos generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje *Madgett ir Baldwin*, 36 punkt?.

15 – Ten pat, 37 punktas.

16 – Ten pat, 38 punktas.

17 – Žr. min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 26 punkt?. Pasviru šriftu pažym?ta mano.

18 – Ten pat, 27 punktas.

19 – OL L 158, p. 59.

20 – Žr. 1999 m. vasario 11 d. Sprendim? *AFS Intercultural Programs Finland* (C?237/97, Rink. p. I–825).

21 – Ten pat, 33 punktas ir rezoliucin? dalis.

22 – Bet kuriuo atveju nemanau, kad iš sprendimo *AFS Finland* galima daryti išvad?, jog *iSt* netur?t? b?ti laikoma kelioni? organizatore arba kelioni? pardavimo agente Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme. Kaip ieškov? teisingai nurod? savo rašytin?se pastabose, skirtingai nei sprendime *AFS Finland* aptariama asociacija, *iSt* n?ra ne pelno organizacija.

23 – Žr. 24 punkt?.

24 – Pagal nutart? pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? *iSt* organizuoja keliones, kurias ji

savo vardu si?lo klientams, ?skaitant pervežim? ? paskirties viet?, taip pat pri?mim? ? švietimo ?staig? ir priiman?i?j? šeim?. *ISt* neveikia kaip oro linij? ar organizacijos partner?s tarpinink? priiman?iojoje valstyb?je; be to, tam tikros paslaugos yra teikiamos ar atliekamos daugelyje vietovi?, o tai, atsižvelgiant ? 26 straipsnio *ratio*, visiškai pateisina šio straipsnio taikym?.

25 – Vienas pagrindini? PVM sistemos princip? yra vengimas veiksni?, kurie gali lemti konkurencijos iškraipym? nacionaliniu ar Bendrijos lygmeniu. Generalinis advokatas P. Léger savo išvados 32 punkte, ? kur? daroma tiesiogin? nuoroda sprendimo 22 punkte, teigia, kad: „<...> tokio iškraipymo galima išvengti 26 straipsn? aiškinant kaip taikom? *pagalobjektyvius kriterijus* panašiai veiklai, o ne pagal išankstin? ?kio subjekto priskyrim? tam tikrai profesinei kategorijai neatsižvelgiant ? tai, kad didži?j? jo verslo dal? sudaro kitai kategorijai priskiriam? paslaug? teikimas“. (Pasvyru šriftu pažym?ta mano.)

26 – Šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Madgett ir Baldwin* 22 punkt? ir generalinio advokato P. Léger išvados toje byloje 32 punkt?.

27 – Žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendim? *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 13 punktas); 1997 m. birželio 5 d. Sprendim? *SDC* (C?2/95, Rink. pp. I–3017, I–3020, 20 punktas) ir naujausi? 2005 m. kovo 3 d. Sprendim? *Arthur Andersen* (C?472/03, Rink. p. I?0000, 24 punktas).