

IST

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. spalio 13 d. *

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. Kūris ir G. Arestis (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

- *Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*, atstovaujamos H.-J. Philipp ir *Wirtschaftsprüfer Steuerberater* R. Binder, padedamų 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. Triantafyllou ir K. Gross,

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

priima šį

Sprendimą

- 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, toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnio aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp Heidelbergo mokesčių inspekcijos (*Finanzamt Heidelberg*, toliau – *Finanzamt*) ir *IST internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (toliau – *IST*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumokėjimo kompetentingoms tarnyboms patikrinus šios bendrovės apyvartą už 1995–1997 m. laikotarpį.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos X antraštinės dalies, susijusios su atleidimu nuo mokesčio, 13 straipsnis „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ suformuluotas taip:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos XIV antraštinės dalies „Specialios schemos“ 26 straipsnio „Speciali schema kelionių organizatoriams“, 1 ir 3 dalyse nurodyta:

„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 mokesčių taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių sąvoka apima ir išvykų operatorius.

<...>

3. Jei kelionių organizatoriaus užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomų sandorių atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio gali būti atleista tik ta kelionių organizatoriaus paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų.“ (Pakeistas vertimas)

- 5 Pagal 1990 m. birželio 13 d. Tarybos direktyvos 90/314/EEB dėl kelionių, atostogų ir organizuotų išvykų paketų (OL L 158, p. 59) 1 straipsnį, ja siekiama „suderinti valstybių narių įstatymus, kitus teisės aktus ir administracines nuostatas, susijusias su Bendrijoje parduodamais ar siūlomais parduoti paketais“.
- 6 Minėtos direktyvos 2 straipsnyje paketas apibrėžiamas kaip „iš anksto už bendrą kainą parengtas ir parduodamas arba siūlomas įsigyti turizmo paslaugų rinkinys, kurį sudaro ne mažiau kaip dvi iš toliau minimų turizmo paslaugų kai paslaugų suteikimo trukmė yra daugiau nei 24 valandos arba yra įtraukta nakvynė:

a) transportas,

- b) apgyvendinimas,
- c) kitos turizmo paslaugos, nepriklausančios transportui ar apgyvendinimui, ir sudarančios gana didelę paketo dalį.“

Nacionalinės teisės aktai

- 7 Pagrindiniam ginčui taikomos nacionalinės teisės aktų nuostatos yra 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*) 4 straipsnio 23 ir 25 punktai (*BGBI.* 1993 I, p. 565, toliau – 1993 m. *UStG*).
- 8 Šio įstatymo 4 straipsnio 23 pastraipoje numatyta, kad asmenų ir įstaigų teikiamos apgyvendinimo, maitinimo ir kitos įprastinės paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio, jei jie švietimo, mokymo arba tęstinio mokymo arba naujagimių priežiūros tikslais pas save priima daugiausia jaunuolius ir jei paslaugos teikiamos jaunuoliams arba asmenims, kurių veikla susijusi su jų švietimu, mokymu ar tęstiniu mokymu arba priežiūra.
- 9 1993 m. *UStG* dėl kelionių paslaugų apmokestinimo 25 straipsnyje nustatyta:

„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. Jei kelionės metu verslininkas teikia gavėjui

keletą šios rūšies paslaugų, jos yra laikomos viena kitokia paslauga. Kitokios paslaugos teikimo vieta nustatyta pagal 3a straipsnio 1 dalį. Trečiųjų asmenų kelionių paslaugos yra trečiųjų asmenų prekių tiekimas ir kitos paslaugos tiesiogiai keleiviams.

2. Kitokia paslauga atleidžiama nuo mokesčio tiek, kiek su ja susijusios trečiųjų asmenų kelionių paslaugos yra teikiamos trečiųjų valstybių teritorijoje. <...>

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

4. Nukrypstant nuo 15 straipsnio 1 dalies verslininkui draudžiama atskaityti PVM už pirkimus nuo sumų, kurios atskirai buvo pervestos į jo sąskaitą už trečiųjų asmenų kelionių paslaugas. Tai netaikoma kitoms 15 straipsnio nuostatomis. <...>“
(Neoficialus vertimas)

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

¹⁰ *IST* yra Vokietijoje įsteigta 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 į „high school“ arba atitinkamą mokyklą užsienyje, ypač į 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“ įgyvendinama Jungtinėse 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 į išvyką autobusu ar lėktuvu lankyti priėmimo valstybę.
- 13 Šiomis sąlygomis *ISt* siūlomas paketas apima skrydį į abi puses su gidu į Jungtines Valstijas iš Frankfurto prie Maino, skrydžius Vokietijoje, skrydžius Jungtinėse Valstijose 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 neįvykusios kelionės draudimą.
- 14 Pagal studentams ir absolventams skirtą „College“ programą organizacija – partnerė, kuri pasirinktai „college“ įstaigai 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“ įstaigoje. Savarankiškai rezervuojantys skrydžius dalyviai apgyvendinami ir maitinami ne priimančiosiose šeimose, bet pasirinktoje „college“ įstaigoje.

- 15 Iš pradžių įvertinęs *Ist* vykdomus „kelionių sandorius“ kaip patenkančius į 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 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos yra įvykdytos ūkio 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 reikėtų išnagrinėti, pirma, ar bendrovė, šiuo atveju *IST*, veikia savo vardu, ir, antra, ar ji turi ūkio subjekto, kuriam taikoma specialia schema kelionių agentūroms, statusą bei savo sandoriams naudoja kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamas paslaugas.
- 20 Pirma, pagal teismo praktiką, su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikymu susijusią bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visą bylos medžiagą ir ypač į atitinkamo ūkio subjekto sutartinių sandorių su klientais pobūdį, turi nustatyti, ar ši sąlyga yra įvykdyta, 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, neginčijama, kad sandorių, dėl kurių pateikiami šie klausimai, atžvilgiu pagrindinės bylos ieškovė veikia ne kaip tarpininkė.
- 21 Antra, „ūkio subjekto“ Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme atžvilgiu primintina, kad pagal teismo praktiką kelionių agentūrų ir kelionių organizatorių teikiamoms paslaugoms būdinga tai, kad jos dažniausiai apima daug paslaugų, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo, kurios teikiamos tiek valstybėje narėje, kurioje bendrovė turi nuolatinę buveinę ar yra įsteigta, tiek užsienyje. Dėl daugybės teikiamų paslaugų vietų šioms 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 ūkio subjektai nėra kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai bendrąja šių žodžių prasme, tačiau sudaro identiškus sandorius vykdydami kitokią veiklą. Iš tikrųjų, jei Šeštosios direktyvos 26 straipsnis būtų taikomas vien tik ūkio subjektams, kurie yra kelionių agentūrų arba kelionių organizatoriai bendrąja šių žodžių prasme, tai, atsižvelgiant į formalų ūkio subjekto statusą, identiškoms paslaugoms būtų taikomos skirtingos nuostatos (pirmiau minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin*, 20 ir 21 punktai).
- 23 Pagrindinėje byloje neginčijama, kad *IST* nėra kelionių agentūra arba kelionių organizatorė šių žodžių bendrąja prasme. Vis dėlto reikėtų nustatyti, ar ši bendrovė vykdo identiškus tokiai agentūrai ar tokiai organizatorei sandorius.
- 24 Būtina konstatuoti, kad su „High-School“ ir „College“ susijusioje veikloje *IST* vykdo identiškus arba bent jau panašius į turizmo agentūros ar kelionių organizatoriaus vykdomus sandorius. Iš esmės ji siūlo 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 Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme, t. y. vietos organizaciją – partnerę ir aviakompanijas.

- 25 Tokiomis palinkybėmis reikėtų nustatyti, ar sandorių, kuriuos vykdė *IST* ir kuriems ji naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų prekėmis ir paslaugomis, atžvilgiu ši bendrovė apmokestinama PVM pagal minėtą 26 straipsnį.
- 26 Šiuo klausimu neatmestina galimybė, kad su kelionėmis susijusias paslaugas paprastai teikiantys ūkio subjektai yra priversti naudotis iš trečiųjų asmenų įsigyjamomis kelionių paslaugomis, kurios, palyginti su kitomis šių subjektų paslaugomis, sudaro mažesnę fiksuoto užmokesčio dalį. Pačios savaime šios iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos yra ne klientų pageidaujamas objektas, bet priemonė geresnėmis sąlygomis gauti šio ūkio subjekto teikiamą pagrindinę paslaugą (žr. šiuo atžvilgiu pirmiau minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 24 punktą).
- 27 Reikėtų konstatuoti, kad tokiomis aplinkybėmis iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos yra visiškai pagalbinės savų paslaugų atžvilgiu ir ūkio subjektas neturėtų būti apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnį (pirmiau minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 25 punktą).
- 28 Šiuo atžvilgiu reikėtų pastebėti, jog jei ūkio subjektas, šiuo atveju *IST*, paprastai savo klientams teikia ne tik kalbų mokymo ar lavinimo paslaugas, bet ir tokias kelionių paslaugas, kurių nesuteikimas turi reikšmingo poveikio paketo kainai, pavyzdžiui, pervežimą į paskirties valstybę ir (arba) gyvenimą joje, šios paslaugos negali būti prilygintos visiškai pagalbinėms paslaugoms. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tokių paslaugų sumos dalis nėra nereikšminga, palyginti su suma už *IST* savo klientams teikiamas kalbų mokymo ar lavinimo paslaugas.

- 29 Tokiomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 26 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis taikomas ūkio subjektui, šiuo atveju *IST*, kuris už nustatyto dydžio užmokestį savo klientams paprastai teikia tokias su kalbų mokymu ar lavinimu susijusias ir iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas, kaip antai pervežimas į paskirties valstybę ir (arba) apgyvendinimas joje.
- 30 Tačiau ši taikymą ginčija tam tikros Teisingumo Teismui pastabas pateikusios valstybės narės teigdamos, kad šis straipsnis jokia būdu netaikomas *IST* įvykdytiems sandoriams.
- 31 Pirma, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio taikymą užginčijo Vokietijos vyriausybė motyvuodama tuo, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką kelionė, kuri apima vieno semestro arba maždaug vienerių metų trukmės mokinių mainai ir kurios objektas yra mokinio mokyklos priimančiojoje valstybėje lankymas susipažinimo su jos gyventojais ir kultūra tikslais bei kurios metu mokinys gyvena savanoriškai jį priimančiojoje šeimoje kaip jos narys (1999 m. vasario 11 d. Sprendimo *AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97*, Rink. p. I-825, 34 punktas), nėra kelionė Direktyvos 90/314 prasme. Šiuo punktu Kipro vyriausybė papildė, kad atsižvelgiant į bendrą *IST* vykdomų sandorių pobūdį, pagrindinė šios bendrovės teikiama paslauga yra galimybė mokytis kalbos ir šios paslaugos teikimas nėra įprastos kelionių paslaugos Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme.
- 32 Savo argumentais Vokietijos ir Kipro vyriausybės iš esmės teigia, kad sąvoka „kelionė“ pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnį neapima *IST* siūlomo viešėjimo kalbų 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 kelionę sudarančius elementus iš anksto. Ši nuostata yra taikoma su sąlyga, kad atitinkamas ūkio subjektas yra ūkio subjektas pagal specialią schemą kelionių agentūroms, veikiantis savo vardu ir savo sandoriams naudojantis kitų apmokestinamųjų asmenų prekes bei paslaugas. Konkrečiai tariant, sandorių, už kuriuos ūkio 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 įtvirtintų papildomą sąlygą.
- 36 Be to, nėra jokių įrodymų, 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 įtvirtinta specialiąja schema.

- 37 Kita vertus, akivaizdu, kad dėl tokios papildomos Šeštosios direktyvos 26 straipsnio įgyvendinimo sąlygos ūkio subjektai gali būti atskirti atsižvelgiant į jų teikiamo viešėjimo paskirties valstybėje tikslą, o tai be abejonės iškraipytų atitinkamų 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 įvykdytas sandoris patektų į šioje direktyvoje ir ypač jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytą atleidimo nuo mokesčio atvejų *ratione materiae*, minėtame 26 straipsnyje numatyta specialioji apmokestinimo schema nebūtų taikoma.
- 39 Šiuo atžvilgiu jokie įrodymai neleidžia daryti išvados, kad minėto 26 straipsnio taikymas būtų priklausomas nuo tokios prielaidos. Primintina, kad vienintelis sandorių dėl trečiųjų asmenų prekių ir paslaugų, už kuriuos ūkio subjektą reikia apmokestinti pagal šį straipsnį, kriterijus yra kelionių paslaugos pagalbinis arba nepagalbinis pobūdis.
- 40 Be to, primintina, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje įtvirtinta schema, kuria siekiama suderinti kelionių agentūroms ir identiškas arba bent jau panašias paslaugas teikiantiems subjektams PVM srityje taikytinas normas, yra speciali apmokestinimo schema, o ne speciali tam tikroms šių subjektų 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 kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomų sandorių 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 jų 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 įvykdymo vieta.

- 45 Bet kuriuo atveju, net jei *IST* įvykdyti 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*, reikštų minėta direktyva numatytos atleidimo nuo mokesčio tvarkos plečiamąjį aiškinimą.
- 46 Būtina priminti, kad pagal nusistovėjusią 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 ūkio 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 ūkio 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.