

GENERALINIO ADVOKATO
M. POIARES MADURO IŠVADA,
pateikta 2005 m. birželio 16 d.¹

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Teisingumo Teismo klausia, ar 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 pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnyje numatyta speciali schema kelionių organizatoriams taikoma sandoriams, sudarytiems organizatorių, kurie organizuoja studijų užsienyje, ypač kalbos mokymosi, programas.

I — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, taikytinos Bendrijos bei nacionalinės teisės nuostatos ir Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas

2. *Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (toliau – ieškovė arba *IST*) yra ribotos atsakomybės bendrovė, kuri organi-

zuoja kalbų studijų ir mokymosi užsienyje keliones ir, be kita ko, siūlo „High School“ ir „College“ programas.

3. „High School“ programos skirtos 15–18 metų mokiniams, kurie pageidauja lankyti „High School“ arba panašių mokymo įstaigą užsienyje – paprastai anglakalbėse valstybėse – tris, penkis arba dešimt mėnesių. Norintys dalyvauti tokioje programoje kandidatai pateikia prašymo anketą ieškovei, kuri po pokalbio sprendžia patvirtinti ar nepatvirtinti kandidatūrą.

4. Ieškovė įsipareigoja surasti dalyviams vietas pasirinktoje mokymosi įstaigoje, kur jiems paskiriamas vadovas (kuruojantis mokytojas), duodantis patarimų ir teikiantis pagalbą. Viešnagės metu mokiniai apgyvendinami priimančiose šeimose. Tinkamos priimančiosios šeimos parenkamos bendradarbiaujant su vietos organizacija – ieškovės

1 — Originalo kalba: portugaly.

2 — OL L 145, p. 1.

partnerė. Ši organizacija partnerė paskiria mokiniui atstovą mokykloje ir priimančiosios šeimos gyvenamojoje vietoje. Tarpininkaujant vietos organizacijai partnerėi viešnagės priimančioje valstybėje metu mokinys gali dalyvauti išvykose autobusu ar lėktuvu, kad aplankyti lankytinas vietas.

dama jų priėmimą į atitinkamas „college“ įstaigas laikotarpiui nuo vieno iki trijų trimestrų. Organizacija partnerė taip pat sumoka „college“ įstaigai mokesť už mokslą iš lėšų, gautų už paslaugas iš *iSt.* „College“ programos dalyviai yra apgyvendinami ir maitinami pačioje „college“ įstaigoje. Skrydžiui į abi puses taip pat taikomos kitokios taisyklės nei pagal „High School“ programą. Skrydžius užsisako patys dalyviai.

5. Pavyzdžiui, į „High School“ programos Jungtinėse Amerikos Valstijose bendrą kainą buvo įskaičiuotas skrydis į abi puses su gidu iš Frankfurto prie Maino į JAV, prijungiamieji skrydžiai Vokietijoje ir JAV iki paskirties vietos, apgyvendinimas ir maitinimas priimančioje šeimoje, mokesťis „high school“ įstaigai už mokslą, organizacijos partnerės ir jos vietos bendradarbių priežiūra viešnagės metu, parengiamieji susitikimai, parengiamoji medžiaga ir neįvykusios kelionės draudimas. Tačiau į bendrą kainą nebuvo įskaičiuoti kišenpinigiai ir ligos, civilinės atsakomybės bei nelaimingų atsitikimų draudimai, mokesťis už JAV vizą ir dalyvavimas parengiamajame susitikime.

7. Iš pradžių Heidelbergo mokesčių inspekcija (*Finanzamt Heidelberg*, toliau – *Finanzamt*) ieškovės sudarytus sandorius vertino kaip kelionių paslaugas 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, toliau – *UStG*) 25 straipsnio, nustatančio kelionių paslaugų apmokestinimo sistemą, prasme. Tačiau vėliau, atlikus patikrinimą, *Finanzamt* nusprendė, kad tos paslaugos buvo ne kelionių paslaugos, o labiau „kitos paslaugos“, kurios atleistos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 23 dalį.

6. „College“ programos skirtos absolventams. Vietos organizacija partnerė garantuoja dalyviams vietą „college“ įstaigoje, užtikrin-

8. Pagal šią nuostatą nuo PVM atleidžiamos: „asmenų ir įstaigų teikiamos apgyvendinimo, maitinimo ir kitos įprastinės paslaugos, jei jie švietimo, mokymo ar tęstinio mokymo arba naujų žinių priežiūros tikslais pas save priima

daugiausia jaunuolius ir jei paslaugos teikiamos jaunuoliams arba asmenims, vykdančioms jų švietimą, mokymą ar tęstinį mokymą arba priežiūrą <...>“ (Neoficialus vertimas).

9. *USiG* 25 straipsnis dėl kelionių paslaugų apmokestinimo nustato:

„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 regijū asmenų vykdomas 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)

10. *USiG* 25 straipsniu siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 26 straipsnį, kuris nustato „Specialią schemą kelionių organizatoriams“:

„1. Valstybės narės taiko pridėtinės vertės mokesť 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 mokesť taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame

straipsnyje kelionių organizatorių sąvoka apima ir išvykų 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 apmokestinamąją vertę ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus patirtų faktinių sąnaudų už kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

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.

4. Mokestis, imamas kitų apmokestinamųjų asmenų iš kelionių organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali būti atskaitomas ar gražinamas jokiaje valstybėje narėje.“ (Pakeistas vertimas)

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

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas 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;

II — Vertinimas

<...>“

12. Atsisakiusi apmokestinti ieškovės sau pasiekiamą maržą pagal *UStG* 25 straipsnį ir užuot priėmusi sprendimą jos veiklą laikyti atleista nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 23 dalį, kuri neleidžia atskaityti sumokėto mokesčio už pirkimus, *Finanzamt* sumažino sumokėto PVM už pirkimus permokos sumą, deklaruotą už 1995–1997 metus.

13. Ieškovė apskundė šį sprendimą pareikšdama ieškinį *Finanzgericht*, kuris ieškinį patenkino. *Finanzgericht* priimtą sprendimą *Finanzamt* apskundė *Bundesfinanzhof*, kuris nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Europos Bendrijų Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 77/388/EEB 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 kurių įgyvendinimui jis naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugomis?“

14. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali PVM schema kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams, dėl kurios Teisingumo Teismui jau teko pareikšti nuomonę, ypač apibrėžiant šios schemos taikymo sritį ir nustatant, kuriems ūkio subjektams ši schema taikoma³.

15. Ši speciali apmokestinimo schema buvo įtraukta į Šeštąją direktyvą dėl to, kad kelionių agentūrų ir kelionių organizatorių teikiamos paslaugos paprastai apima daug paslaugų (pavyzdžiui, transportavimo ir apgyvendinimo paslaugos), teikiamų tiek valstybėje narėje, kurioje bendrovė turi nuolatinę buveinę ar yra įsteigta, tiek užsienyje. Taigi taikant bendrąsias taisykles dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir mokesčio už pirkimus atskaitos, kiltų praktinių sunkumų šioms įmonėms, kurių veikla būtų ribojama dėl teikiamų paslaugų įvairovės ir jų teikimo vietos⁴.

3 — Ypač žr. 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Van Ginkel* (C-163/91, Rink. p. I-5723) ir 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (sujungtos bylos C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229).

4 — Žr. minėto sprendimo *Van Ginkel* 13 ir 14 punktus; minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 18 punktą ir 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą *First Choice Holidays* (C-149/01, Rink. p. I-6289, 23 ir 24 punktai).

16. Taigi 26 straipsnis yra skirtas adaptuoti taikytinas PVM taisykles specifinei kelionių agentūrų veiklai⁵. Šiuo tikslu jis įtvirtina specialią apmokestinimo schemą, kuri leidžia adekvačiai apmokestinti kelionių paslaugas ir kuri jokia būdu nėra atleidimo nuo mokesčio schema.

17. Todėl ši byla iš pradžių gali nustebinti tuos, kurie nesusipažinę su bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, ir ypač tuos, kurie nežino mokesčio atskaitos schemos niuansų. Todėl iš tiesų netikėta, kad Vokietijos vyriausybė, atstovaujama *Finanzamt*, laikosi nuomonės, jog *iSt* veiklai turi būti taikoma atleidimo nuo PVM schema. Kita vertus, apmokestinamasis asmuo ginčija tokį aiškumą ir tvirtina, kad pagal 26 straipsnį jo vykdoma veikla yra apmokestinama PVM.

18. Atsižvelgdamas į toliau išdėstytus motyvus manau, kad Vokietijos vyriausybės aiškinimas yra nepagrįstas, visų pirma atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą 26 straipsnio išaiškinimą, ypač minėtuose sprendimuose *Van Ginkel* bei *Madgett ir Baldwin*.

5 — Žr. minėto sprendimo *Van Ginkel* 15 ir 23 punktus; minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 18 punktą ir minėto sprendimo *First Choice Holidays* 23 punktą.

19. Neabejotina, kad kadangi 26 straipsnis numato specialią apmokestinimo schemą, kuri skiriasi nuo bendrosios Šeštojoje direktyvoje įtvirtintos schemos, jis turi būti taikomas tik tiek, kiek tai būtina, kad būtų pasiekti juo siejami tikslai⁶.

20. Sprendime *Van Ginkel* pateiktame išaiškinyje, pagrįstame minėto 26 straipsnio *ratio*⁷, Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog bendrovė neorganizavo keliautojo pervežimo ir suteikė tik apgyvendinimą, nereiškia, kad bendrovės suteiktoms paslaugoms netaikomas 26 straipsnis⁸. Pasak Teisingumo Teismo, toks 26 straipsnio aiškinimas išplaukia iš šios nuostatos tikslų⁹.

21. Vadovaudamasis tuo pačiu išaiškiniu sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas aiškiai pabrėžė, kad specialios schemos taikymas kelionių agentūroms negali būti ribojamas tik ūkio subjektais, turinčiais oficialų „kelionių agentūros“ arba „kelionių organizatoriaus“ pavadinimą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad nagrinėjama

6 — Žr. minėto sprendimo *First Choice Holidays* 22 punktą ir minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 34 punktą.

7 — Žr. 15 ir 16 punktus.

8 — Žr. minėto sprendimo *Van Ginkel* 27 punktą.

9 — Minėto sprendimo *Van Ginkel* 23 punkte Teisingumo Teismas nusprendė: „<...> Šeštosios direktyvos 26 straipsnio netaikymas kelionių agentūros teikiams paslaugoms tuo pagrindu, kad jos apima tik keliautojų apgyvendinimą ir neapima jų pervežimo, lemų sudėtingą mokesčių sistemą, kurioje taikytinos PVM taisyklės priklausytų nuo kiekvienam keliautojui teikiamų paslaugų atskirų sudėtinių dalių. Tokia mokesčių sistema prieštarautų direktyvos tikslams“.

schema taikoma viešbučio valdytoji, kuris už paketo kainą, be apgyvendinimo, paprastai savo klientams siūlė ir transportavimą tarp tam tikrų nutolusių paėmimo vietų ir viešbučio bei ekskursijas autobusu jų viešnagės viešbutyje metu¹⁰.

22. Pagal šią Teisingumo Teismo praktiką bet kuriam apmokestinamajam asmeniui, kuris savo vardu parduoda kelionių paslaugas tam naudodamasis kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis, turi būti taikomas Šeštosios direktyvos 26 straipsnis. Priešingai, kai ūkio subjektas veikia tik kaip tarpininkas, speciali schema pagal 26 straipsnį netaikoma, ir suteiktos paslaugos turi būti apmokestinamos vadovaujantis bendromis tarpininkų teikiamų paslaugų apmokestinimo PVM taisyklėmis¹¹.

10 — Žr. minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 20 punktą: „<...> motyvai, būdingi specialiajai schemai kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams, galioja ir tuo atveju, kai nebūdami kelionių agentūromis ar kelionių organizatoriais bendrąja šių žodžių prasme ūkio subjektai, vykdydami kitokią veiklą, kaip antai viešbučio valdytojo, įgyvendina identiškus sandorius“.

11 — Šiuo klausimu taip pat žr. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su kelionių agentūroms taikoma specialia schema, aiškinamąjį raštą (KOM/2002/0064 galutinis, OL C 126 E, 2002, p. 390). Ši idėja vėl aiškiai patvirtinta naujame pasiūlyme dėl direktyvos, kurį Komisija pateikė 2002 m. vasario 8 dieną. Komisija siūlo, kad dabartinis 26 straipsnis, kuris numato, kad: „<...> kelionių organizatorių sąvoka apima ir turų operatorius“, turėtų būti papildytas, jog: „<...> ir visus kitus apmokestinamus asmenis, kurie teikia kelionių paslaugas panašiomis sąlygomis“.

23. Neabejotinai svarbu žinoti kriterijų, kuris leistų nustatyti, ar ūkio subjektui, savo vardu teikiančiam su kelionėmis susijusias bei kitas paslaugas, pavyzdžiui, mokslo paslaugos, kurios nėra kelionių paslaugos, taikomos Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatytos taisyklės.

24. Šiuo atžvilgiu lemiamas kriterijus, nurodytas sprendime *Madgett ir Baldwin*, kuris nustatytas aiškiai vadovaujantis generalinio advokato P. Léger toje byloje pateikta išvada, yra ūkio subjekto papildomų paslaugų atskyrimas nuo pagrindinių arba joms ekvivalentiškų paslaugų¹².

25. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas pabrėžia, kad yra ūkio subjektų, kurie teikia su kelionėmis susijusias paslaugas tam naudodamiesi iš trečiųjų asmenų pirktomis paslaugomis, tačiau tokios paslaugos yra visiškai papildančio pobūdžio. Šiuo atžvilgiu generalinis advokatas P. Léger savo išvados punkte, į kurį daroma tiesioginė nuoroda sprendime, aiškiai pažymėjo¹³, kad „<...> paslauga papildoma pagrindinė paslauga, jeigu, pirma, ji padeda tinkamai suteikti pagrindinę paslau-

12 — Žr. minėtos generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje *Madgett ir Baldwin*, 34–38 punktus.

13 — Žr. minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 24 punktą.

gą, ir, antra, palyginti su pagrindine paslauga, ji sudaro nežymią viso paketo kainos dalį. Pati savaime ji yra ne klientų pageidaujamas objektas, bet priemonė geresnėmis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugą¹⁴. Būtent taip yra, „pavyzdžiui, pervežimo atveju, kuri viešbutis gali organizuoti vietoje, kad savo klientus nuvežtų į netoliese esančias vietas“¹⁵.

poveikio nustatytai paketo kainai, kaip antai kelionė į viešbutį iš nutolusių paėmimo vietų, tokios paslaugos negali būti prilygintos visiškai papildomoms paslaugoms¹⁷. Todėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnis taikomas viešbučio valdytojui, „kuris už paketo kainą nuolat kartu su apgyvendinimu savo klientams siūlo pervežimą pirmyn ir atgal tarp viešbučio ir tam tikrų nutolusių paėmimo vietų bei ekskursijas autobusu klientų viešnagės viešbutyje metu, šias transportavimo paslaugas pirkdamas iš trečiųjų asmenų“¹⁸.

26. Tačiau ūkio subjektų paprastai savo vardu taip pat teikiamos su kelionėmis susijusios paslaugos tam naudojantis iš trečiųjų asmenų įsigytomis paslaugomis, sudarančiomis didelę visų keliautojo išlaidų dalį, nelaikomos papildomomis paslaugomis, o keliautojai jų taip pat nelaiko visiškai papildomomis paslaugomis¹⁶.

27. Vadovaudamasis šiuo kriterijumi, sprendime *Madgett ir Baldwin* Teisingumo Teismas nusprendė, kad: „<...> vis dėlto, jei viešbučio valdytojas nuolat savo klientams kartu su apgyvendinimu siūlo paslaugas, kurias teikti nėra įprastinė viešbučių paskirtis bei kurios negali būti suteiktos *be reikšmingo*

28. Atsižvelgiant į šį sprendime *Madgett ir Baldwin* nustatytą vertinimo kriterijų, *iSt* turėtų būti laikoma kelionių agentūra Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme. Faktiškai net darant prielaidą, kad iš tikrųjų *iSt* savo klientams teikia švietimo paslaugas, pagal sprendime *Madgett ir Baldwin* taikytą kriterijų transportavimas neišvengiamai turi „didelį poveikį nustatytai paketo kainai“, kurią moka klientas. Todėl akivaizdu, kad vien kelionės, kurią sudaro pervežimas ir priimančioje valstybėje organizuojamas apgyvendinimas, klientas negalėjo laikyti papildoma paslauga, sudarancia tik nedidelę švietimo paslaugos, kurią *iSt* taip pat teikia savo klientams, dalį.

14 — Žr. minėtos generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje *Madgett ir Baldwin*, 36 punktą.

15 — Ten pat, 37 punktą.

16 — Ten pat, 38 punktą.

17 — Žr. minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 26 punktą. Pasviru šriftu pažymėta mano.

18 — Ten pat, 27 punktą.

29. Be to, svarbu priminti, kad nacionalinio teismo abejonė dėl 26 straipsnio taikymo nagrinėjamoje byloje iš esmės kyla dėl Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su studentų mainų programomis 1990 m. birželio 13 d. Tarybos direktyvos 90/314/EEB dėl kelionių, atostogų ir organizuotų išvykų paketų¹⁹ prasme. Todėl reikia atsakyti į klausimą, ar pirmiau minėtas pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatytą schemą apmokestinamos veiklos apibrėžimas turi būti pakeistas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo naujausius sprendimus kitoje lygia-grečioje srityje, visų pirma į sprendimą *AFS Intercultural Programs Finland*²⁰.

31. Akivaizdu, kad ši Teisingumo Teismo praktika negali padėti atsakyti į pagrindinį klausimą nagrinėjamoje byloje, kuris yra, kaip minėjau: ar *kelionės paslaugų teikimas vykdamas veikslingai išst yra visiškai papildomas kitų jos teikiamų paslaugų atžvilgiu*.

32. Subsidiariai reikia papildyti, kad 26 straipsnio tikslas yra visiškai kitoks nei tie, kuriais pagrįsta Tarybos direktyva 90/314/EEB, pavyzdžiui, vengti, kad bendra PVM sistema nekludytų kelionių agentūroms vykdyti veiklą.

33. Todėl nėra pagrindo 26 straipsnį aiškinti siaurinamai, kad jis taikomas tik ūkio subjektams, kurie teikia „keliones“ savo vardu Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme²². Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad toks 26 straipsnio aiškinimas būtų nesuderinamas su sprendimu *Van Ginkel*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, jog 26 straipsnis taikomas net jeigu ūkio subjektas neteikia kelionės paslaugų siaurąja prasme – tai yra paslaugų kartu su klientų pervežimu – o teikia tik apgyvendinimą²³.

22 – Bet kuriuo atveju nemanau, kad iš sprendimo *AFS Finland* galima daryti išvadą, jog *išt* neturėtų būti laikoma kelionių organizatore arba kelionių pardavimo agente Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme. Kaip ieškovė teisingai nurodė savo rašytinėse pastabose, skirtingai nei sprendime *AFS Finland* aptariama asociacija, *išt* nėra ne pelno organizacija.

23 – Žr. 24 punktą.

30. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad maždaug šešių mėnesių arba vienerių metų trukmės moksleivių mainų kelionė, kuria siekiama, kad moksleivis lankytų švietimo įstaigą priimančioje šalyje tam, kad susipažintų su jos žmonėmis bei kultūra, ir kurios metu jis nemokamai gyvena priimančioje šeimoje kaip tos šeimos narys, nėra kelionės paketas Tarybos direktyvos 90/314/EEB prasme²¹.

19 – OL L 158, p. 59.

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

21 – Ten pat, 34 punktas ir rezoliucinė dalis.

34. Taip pat manau, kad sprendžiant, ar ieškovė yra kelionių agentūra 26 straipsnio prasme, neturi reikšmės kelionių, kurias ūkio subjektas organizuoja ir siūlo savo vardu tam naudodamasis trečiųjų asmenų teikiamomis paslaugomis, tikslas bei trukmė. Tai, kad viešnağės užsienyje tikslas, kaip ir nagrinėjamoje byloje, yra mokymasis, šiuo atveju anglų kalbos, neturi paveikti *iSt* kvalifikavimo kaip kelionės agentūros 26 straipsnio prasme. Tai prieštarauja siūlymui, kurį pateikė Vokietijos vyriausybė manydama, kad *iSt* vykdo *sui generis* veiklą, kuriai 26 straipsnis gali būti netaikomas dėl jos klientams siūlomų kelionių šviečiamojo tikslo ir trukmės.

35. Man atrodo, kad pagal kelionės tikslą ir trukmę nereikėtų atskirti ūkio subjektų, kurie organizuoja keliones ir kuriems yra taikomos 26 straipsnio taisyklės, nuo tų, kuriems šios taisyklės netaikomos. Be visiškai poilsinių kelionių, egzistuoja didžiulė savo tikslais besiskiriančių kelionių įvairovė. Šiuo atžvilgiu, be kalbos studijų ir vietos kultūros pažinimo kelionių, reikia priminti sportines, terminės ir antistresinės terapijos keliones, maisto ruošimo ir vynu degustavimo kursus arba ilgesnės ar trumpesnės trukmės muzi-

kantų grupių koncertinius turus. Jei organizuotos kelionės bei viešnağės užsienyje trukmė ir tikslas būtų lemiamas veiksnys, tai keltų daug abejonių apibrėžiant kelionių agentūrą Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme.

36. Tokio kriterijaus nustatymas būtų ne tik visiškai svetimas 26 straipsnio formuluotei (kurioje nenurodoma kelionės trukmė ar tikslas), bet taip pat būtų nesuderinamas su jame įtvirtintos specialios schemos tikslais. Galiausiai nelengva suderinti kelionės tikslą bei trukmę su supaprastinimo idėja, kuria grindžiamas 26 straipsnyje įtvirtintų taisyklių priėmimas. Priešingai, jeigu pažvelgtume į supaprastinimo tikslus, išplaukiančius iš vietovių gausybės, būdingos kelionių agentūrų verslui ir pateisinančius maržos apmokestinimo sistemos, nustatytos 26 straipsnyje, priėmimą, tai nagrinėjamoje byloje jie apsaugomi būtent tuomet, kai šiame straipsnyje įtvirtinta schema taikoma *iSt* atžvilgiu²⁴.

24 — Pagal nutartį pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą *iSt* organizuoja keliones, kurias ji savo vardu siūlo klientams, įskaitant pervežimą į paskirties vietą, taip pat priėmimą į švietimo įstaigą ir priimančiąją šeimą. *iSt* neveikia kaip oro linijų ar organizacijos partnerės tarpininkė priimančiojoje valstybėje; be to, tam tikros paslaugos yra teikiamos ar atliekamos daugelyje vietovių, o tai, atsižvelgiant į 26 straipsnio *ratio*, visiškai pateisina šio straipsnio taikymą.

37. Kelionių agentūros sąvokos 26 straipsnio prasme apibrėžimas vadovaujantis teikiamų paslaugų tikslu bet kuriuo atveju būtų nesuderinamas su vertinimu vadovaujantis objektyviais kriterijais, kurie neabejotinai yra esminiai tuo atveju, kai mokesčių sistema yra akivaizdžiai objektyvaus pobūdžio, kaip tai yra PVM atveju²⁵.

38. Tik nepriklausomai ir nesiaurinamai aiškinant kelionių agentūros sąvoką, grindžiamą tokiu objektyviu kriterijumi, kokį Teisingumo Teismas aiškiai panaudojo sprendime *Madgett ir Baldwin*, nesusijusį su kelionės tikslu ar trukme, galima išvengti konkurencijos tarp ūkio subjektų iškraipymo ir užtikrinti vienodą Šeštosios direktyvos taikymą²⁶.

39. Galiausia norėčiau pabrėžti, kad 26 straipsnis įtvirtina adekvatų kelionių

paslaugų apmokestinimą. Bendrų apmokestinimo taisyklių atžvilgiu jis numato specialias taisykles, bet ne atleidimo nuo PVM schemą.

40. Todėl Vokietijos vyriausybės pasiūlytas aiškinimas, kad *iSt* veikla turi būti priskirta paslaugoms, kurios atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą, yra nesuderinamas su nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika dėl šių atleidimų nuo mokesčių įtvirtinančių Šeštosios direktyvos nuostatų išaiškinimo.

41. Iš tiesų *iSt* yra komercinė įmonė ir jokiū būdu nepanašu į tai, kad ji būtų „viešosios teisės reglamentuojamas subjektas“ ar kad turėtų analogišką statusą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme. Šios atleidimo nuo mokesčio schemos taikymas lemtų tokį jos aiškinimą, kuris būtų iš karto nesuderinamas su Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią „Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio sąlygos turi būti aiškinamos siaurinamai, nes tai yra išimtis iš bendrojo principo, pagal kurį apyvartos mokestis mokamas už visas mokesčio mokėtojo už atlygį tiekiamas paslaugas“²⁷.

25 — Vienas pagrindinių PVM sistemos principų yra vengimas veiksmų, kurie gali lemti konkurencijos iškraipymą nacionaliniu ar Bendrijos lygmeniu. Generalinis advokatas P. Léger savo išvados 32 punkte, į kurį daroma tiesioginė nuoroda sprendimo 22 punkte, teigia, kad „<...> tokio iškraipymo galima išvengti 26 straipsnį aiškinant kaip taikomą pagal objektyvius kriterijus panašiai veiktai, o ne pagal išankstinį ūkio subjekto priskyrimą tam tikrai profesinei kategorijai neatsižvelgiant į tai, kad didžiąją jo verslo dalį sudaro kitai kategorijai priskiriamų paslaugų teikimas“. (Pasvyrų šriftu pažymėta mano.)

26 — Šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Madgett ir Baldwin* 22 punktą ir generalinio advokato P. Léger išvados toje byloje 32 punktą.

27 — Žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 13 punktas); 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, Rink. pp. I-3017, I-3020, 20 punktas) ir naujausią 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Arthur Andersen* (C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktas).

III — Išvada

42. Atsižvelgdamas į pirmiau išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą atsakyti taip:

„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 ir organizatoriaus sandoriams dėl vadinamųjų „High School“ ir „College“ programų, apimančių nuo trijų iki dešimties mėnesių viešnagę užsienyje, kurias minėtas organizatorius siūlo savo vardu bei kurioms įgyvendinti jis naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugomis“.