TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 9 d.*

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,

* Proceso kalba: vokiečių.

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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Minerva Kulturreisen GmbH*, atstovaujamos P. Fröhler, A. Kellner ir B. Juschten,

— *Finanzamt Freital*, atstovaujamos V. Rummer,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis, C. Poulakos ir M. Tasso-poulou,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

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

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; 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 naudojasi 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 sąvoka 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 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.“

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 apmokestinamąją 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 schemos.

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 mokestį už 1998 metus, nes atskirai pirkdama ir parduodama operos bilietus *Minerva* neteikė „kelionės organizavimo“ paslaugos ir todėl jos veikla nesiskyrė nuo kitų bilietų pardavėjų veiklos.

8 2008 m. vasario 11 d. sprendimu *Sächsisches Finanzgericht* pritarė *Finanzamt* pozicijai ir todėl atmetė *Minerva* pateiktą apeliaciją dėl *Finanzamt* sprendimo atmesti skundus.

9 *Minerva* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Vienintelis klausimas, keliamas šiame teisme: ar parduodant bilietus galutiniams pirkėjams be papildomų paslaugų reikia apmokestinti maržą, remiantis *UStG* 25 straipsniu.

10 Grįsdama savo kasacinį skundą *Minerva* nurodė, kad kelionių agentūros vykdomas renginių bilietų pardavimas laikytinas „kelionių paslauga“ *UStG* 25 straipsnio prasme, nes, anot *Minerva*, minėtų bilietų pardavimas yra įvairių jos siūlomų kelionių galimybių ir kelionių paslaugų paketų dalis.

11 Atsižvelgdamas į 1992 m. lapkričio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Van Ginkel* (C-163/91, Rink. p. I-5723), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar savo vardu sandorius sudarančios kelionių agentūros pajamoms, gautoms pardavus spektaklių bilietus, taikomas maržos apmokestinimas Šeštosios direktyvos 26 straipsnio prasme, ar, norint pasinaudoti šia mokesčių schema, atskirą paslaugą turi sudaryti viena pagrindinių ūkio subjektų, kuriems taikoma ši nuostata, teikiamų paslaugų.

12 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 26 straipsnyje numatyta „speciali schema kelionių organizatoriams“ taip pat taikoma kelionių agentūros atskirai vykdomam operos bilietų pardavimui be papildomų paslaugų?“

Dėl prejudicinio klausimo

13 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema taikoma visoms kelionių agentūros teikiamoms paslaugoms, ar minėtoji schema kelionių agentūros teikiamai paslaugai taikoma tik jei ši apima kelionės paslaugą.

14 Pirma, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje pabrėžiama, kad šioje nuostatoje numatyta speciali schema taikoma kelionių agentūrų ir turų operatorių veiklai, kai šie sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

15 Todėl iš pačios šios nuostatos formuluotės matyti, kad tam, jog kelionių agentūros teikiamai paslaugai būtų taikoma minėta speciali schema, ši paslauga turi būti susijusi su kelionių organizavimu.

16 Antra, reikia priminti, kad, kiek tai susiję su apmokestinimo pagrindu, Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatoma bendrosios taisyklės išimtis tam tikrai kelionių agentūrų ir turų operatorių veiklai ir kad šis straipsnis, kaip Šeštąja direktyva įtvirtintos įprastos schemos išimtis, gali būti 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 Trečia, Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta specialia schema siekiama taikomą teisę priderinti prie specifinio kelionių agentūrų ir turų operatorių veiklos pobūdžio (minėtų sprendimų *Madgett ir Baldwin* 18 punktas ir *First Choice Holidays* 23 punktas).

18 Šiuo klausimu iš teismų praktikos matyti, kad tokiai veiklai būdinga tai, jog dažniausiai ji apima daug paslaugų, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo srityje, kurios teikiamos tiek valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius turi savo buveinę ar nuolatinį padalinį, tiek užsienyje. Dėl daugybės teikiamų paslaugų ir įvairių jų teikimo vietų šioms bendrovėms kiltų praktinių sunkumų taikant bendrąsias taisykles dėl apmokestinimo vietos, bazės ir mokesčių atskaitos, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą (žr. minėtų sprendimų *Madgett ir Baldwin* 18 punktą ir *First Choice Holidays* 24 punktą).

19 Be to, pažymėtina, kad, priešingai nei teigia Graikijos vyriausybė, iš minėto Sprendimo *Van Ginkel* negalima daryti išvados, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema taikoma visoms kelionių agentūros ar turų operatoriaus atskirai teikiamoms paslaugoms.

20 Minėto Sprendimo *Van Ginkel* 23 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnio netaikymas kelionių agentūros teikiamoms paslaugoms tuo pagrindu, kad jos apima tik keliautojų apgyvendinimą ir neapima jų pervežimo, lemtų sudėtingą mokesčių sistemą, kurioje taikytinos pridėtinės vertės mokesčio taisyklės priklausytų nuo kiekvienam keliautojui teikiamų paslaugų atskirų sudėtinių dalių, ir kad tokia mokesčių sistema prieštarautų direktyvos tikslams.

21 Taigi iš šio sprendimo matyti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs ne tai, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnis taikomas bet kokiai kelionių agentūros teikiamai paslaugai, nesusijusiai su kelionėmis, o jog ši nuostata taikoma kelionių agentūros teikiamai apgyvendinimo paslaugai, net jei ši paslauga apima tik apgyvendinimą ir neapima pervežimo.

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

23 Iš išdėstytų argumentų matyti, kad kelionių agentūros vykdomam operos bilietų pardavimui neteikiant kelionių paslaugų netaikoma Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatyta speciali schema.

24 Be to, pažymėtina, kad šios specialios schemos taikymas tokiai veiklai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai kelionių agentūra tik parduoda spektaklių bilietus neteikdama kelionių paslaugų, iškreiptų konkurenciją, nes ta pati veikla būtų skirtingai apmokestinama atsižvelgiant į tai, ar minėtus bilietus parduodantis ūkio subjektas yra kelionių agentūra, ar ne.

25 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas kelionių agentūros atskirai vykdomam operos bilietų pardavimui, neteikiant kelionių paslaugų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

26 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 (pirmoji 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 netaikomas kelionių agentūros atskirai vykdomam operos bilietų pardavimui, neteikiant kelionių paslaugų.

Parašai.