Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2018 m. rugsėjo 5 d.[1]

Byla C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
prieš
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Speciali kelionių agentūroms skirta PVM schema – Taikymo sritis – Apgyvendinimo per atostogas paslaugų teikimas – Kitos teikiamos paslaugos – Papildomos ir pagrindinės paslaugos – Lengvatinis mokesčio tarifas – Taikymas apgyvendinimo paslaugoms, kurias teikia kelionių agentūra“

I. Įžanga

1. *Alpenchalets Resorts GmbH* nuomoja namus iš jų savininkų ir tuomet juos išnuomoja savo klientams atostogų tikslais. Atvykusiems klientams atvykus savininkai arba jų agentai suteikia jiems papildomas paslaugas, pavyzdžiui, būsto valymo, o tam tikrais atvejais skalbimo ir „bandelių pristatymo“ paslaugas.

2. Ar, atsižvelgiant į Direktyvą 2006/112/EB[2] (toliau – PVM direktyva), tai gali būti laikoma „kelionių agentūros teikiama paslauga“? Šį klausimą dabar nagrinėja *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija), jis nori sužinoti, ar nagrinėjama paslauga gali būti priskiriama prie kelionių agentūros teikiamų paslaugų ir, jeigu taip, ar apmokestinamajai vertei (maržai), susijusiai su teikiamos paslaugos apgyvendinimo komponentu, turėtų būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas?

3. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma konkrečiai nurodyti, ką reiškia „kelionių agentūros teikiama paslauga“, atsižvelgiant į tai, kad kelionių agentūra paprastai teikia įvairias paslaugas (pavyzdžiui, apgyvendinimo ir vežimo). Prašyme Teisingumo Teismo taip pat prašoma išnagrinėti dviejų konkrečių pridėtinės vertės mokesčio (PVM) režimų, kurių vienas yra susijęs su apmokestinamąja verte (marža), o kitas su lengvatiniu PVM tarifu, sąveiką.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisė

4. Pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalį, kuri yra VIII antraštinėje dalyje „Tarifai“, valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Pagal 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

5. PVM direktyvos III priedo 12 punkte nustatyta:

„viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą“.

6. PVM direktyvos 306 straipsnį galima rasti XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“, konkrečiau, tos antraštinės dalies 3 skyriuje „Speciali kelionių agentūroms skirta schema“. PVM direktyvos 306 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šį skyrių valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelionių agentūroms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskaičiuoti apmokestinamąją vertę.“

7. PVM direktyvos 307 straipsnyje nustatyta:

„Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytomis sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių agentūra.

Viena paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, iš kurio ji teikia paslaugas.“

8. PVM direktyvos 308 straipsnyje nustatyta:

„Kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtų faktinių išlaidų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

B. Nacionalinė teisė

9. Pagal *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 12 straipsnio 2 dalies 11 punktą mokestis iki 7 proc. sumažinamas šiems sandoriams:

„gyvenamųjų ir miegamųjų patalpų, kurias prekybininkas teikia trumpalaikiam kitų asmenų apgyvendinimui, nuomai ir trumpalaikei poilsio stovyklų nuomai. Pirmasis sakinys netaikomas paslaugoms, kurios nėra skirtos tiesiogiai nuomai, net jei už jas atlyginama nuomos mokesčiu.“

10. *UStG* 25 straipsnio 1 dalyje dėl kelionių paslaugų apmokestinimo nustatyti šie reikalavimai:

„Šios nuostatos taikomos prekybininko teikiamoms kelionių paslaugoms, kurios nėra skirtos gavėjo verslui, kai prekybininkas teikia šias paslaugas gavėjui savo vardu ir naudodamasis trečiųjų asmenų kelionių paslaugomis. Prekybininko teikiama paslauga laikytina kita paslauga. Jei kelionės metu prekybininkas teikia gavėjui keletą šios rūšies paslaugų, jos laikomos vientisa kita paslauga. Kitos paslaugos teikimo vieta nustatoma pagal 3a straipsnio 1 dalį. Trečiųjų asmenų kelionių paslaugos yra trečiųjų asmenų prekių tiekimas ir kitokios paslaugos, suteikiamos tiesiogiai keleivių naudai.“

11. *UStG* 25 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Kitos paslaugos vertė yra paslaugų gavėjo perkant paslaugą sumokėtos sumos ir prekybininko už išankstines kelionės paslaugas sumokėtos sumos skirtumas. Pridėtinės vertės mokestis neįtraukiamas į apmokestinamąją vertę. Prekybininkas gali nustatyti ne kiekvienos atskiros paslaugos, o paslaugų grupių arba visų per apmokestinamąjį laikotarpį suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę.“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai

12. 2011 m. *Alpenchalets Resorts* (toliau – ieškovė) nuomojo namus Vokietijoje, Austrijoje ir Italijoje iš jų savininkų ir vėliau juos savo vardu išnuomodavo privatiems klientams atostogų tikslais. Be apgyvendinimo paslaugų, atitinkami namų savininkai arba jų agentai teikė klientams paslaugas atvykus į atitinkamą vietą, įskaitant būsto valymo, o tam tikrais atvejais skalbimo ir „bandelių pristatymo“ paslaugas.

13. Ieškovė apskaičiavo mokėtiną PVM pagal „maržos apmokestinimą“, kuris taikomas kelionių paslaugoms pagal *UStG* 25 straipsnį, ir taikė standartinį mokesčio tarifą. 2013 m. gegužės 6 d. raštu ieškovė prašė pakeisti mokestinį vertinimą ir taikyti lengvatinį mokesčio tarifą. *Finanzamt München Abteilung Körperschaften* (Miuncheno mokesčių inspekcijos įmonių departamentas, Vokietija) (atsakovas ir kita kasacinio proceso šalis) atmetė tą prašymą.

14. *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija) (pirmosios instancijos teismas) atmetė ieškovės pareikštą ieškinį. Jis nusprendė, kad „maržos apmokestinimo“ taisyklė buvo taikoma nagrinėjamoms kelionių paslaugoms pagal *UStG* 25 straipsnį, aiškinant jį pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB[3] (toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsniu ir PVM direktyva. Jis taip pat nusprendė, kad lengvatinio mokesčio tarifo taikyti nebuvo įmanoma dėl to, kad kelionės paslaugos teikimas pagal *UStG* 25 straipsnį nebuvo įtrauktas į *UStG* 12 straipsnio 2 dalyje nustatytą lengvatinių mokesčio tarifų sąrašą.

15. Ieškovė padavė kasacinį skundą dėl to sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Tas teismas pažymi, kad Sprendime *Van Ginkel*[4] Teisingumo Teismas patvirtino, kad kelionių agentūrai, kuri teikė tik apgyvendinimo paslaugas, buvo taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema. Taip buvo todėl, kad kelionių agentūra savo klientams gali teikti ir kitas paslaugas, pavyzdžiui, informacijos teikimo ir konsultavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad tas sprendimo būdas buvo patvirtintas vėlesnėje Teismo jurisprudencijoje[5], tačiau domisi, ar toks požiūris neturėtų būti persvarstytas atsižvelgiant į skirtumą tarp *pagrindinių* ir *papildomų* teikiamų paslaugų, ir šiuo atveju

3 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

4 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas C-163/91, EU:C:1992:435.

5 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 21 ir paskesni punktai) ir 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

šis teismas remiasi būtent Sprendimu *Ludwig*[6]. Tačiau jeigu toks atskyrimas nebūtų reikalingas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar galima pateisinti lengvatinio PVM tarifo taikymą apmokestinamajai vertei (*in casu* maržai pagal specialią kelionių agentūroms skirtą schemą).

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad jeigu į pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai, būtent, jeigu paaiškės, kad nagrinėjamai paslaugai netaikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, ieškovė privalo (Vokietijoje) taikyti mokestį tik Vokietijoje, bet ne kitur esančio atostogoms skirto būsto nuomai. Be to, Vokietijoje esančio atostogoms skirto būsto nuomai būtų taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, o ieškovė turėtų teisę atskaityti susijusį pirkimo mokestį.

17. Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar paslaugai, kurią iš esmės sudaro atostogų būsto suteikimas ir kurios papildomi elementai laikytini tik pagrindinę paslaugą papildančia paslauga, remiantis 1992 m. lapkričio 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimu *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435), taikoma pagal [Direktyvos 2006/112] 306 straipsnį kelionių agentūroms numatyta speciali schema?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar šiai paslaugai, be specialios schemos, numatytos pagal [Direktyvos 2006/112] 306 straipsnį kelionių agentūroms, gali būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas už apgyvendinimą per atostogas, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su III priedo 12 punktu?“

18. Rašytines pastabas pateikė Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės ir Europos Komisija. Ieškovė, Vokietijos vyriausybė ir Komisija 2018 m. liepos 11 d. posėdyje pateikė žodines pastabas.

IV. Vertinimas

19. Šios išvados struktūra yra tokia. A dalyje, kurioje aptariamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmasis klausimas, išnagrinėsiu, ar paslaugų teikimą turi sudaryti daugiau nei viena paslauga, kad tokiam teikimui būtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema. B dalyje, kurioje atsakoma į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo keliamą antrąjį klausimą, siūlau nuspręsti, kad lengvatinio mokesčio tarifo negalima taikyti paslaugai, kai ji klasifikuojama kaip „kelionių agentūros teikiama paslauga“.

A. Pirmasis klausimas: „kelionių agentūros teikiama paslauga“

20. Pateikęs kelias įžangines pastabas apie specialią kelionių agentūroms skirtą schemą, (1) išnagrinėsiu, ar vieninteliam kelionių agentūros paslaugų teikimui galioja paslaugų įvairovės reikalavimas. Bus nagrinėjamos dvi alternatyvos: pirma, ar tokia įvairovė iš tikrųjų yra reikalinga (2), ir, antra, alternatyvi specialios kelionių agentūroms skirtos schemos samprata, pagal kurią reikalaujama (iš trečiosios šalies) „nupirkti“ tik vieną paslaugą, susijusią su apgyvendinimu arba vežimu, kad būtų galima taikyti tą specialią schemą (3). Remdamasis abiejų požiūrių loginių pasekmių (arba jų nebuvimo) aptarimu, turėčiau daryti prielaidą, kad pirmenybę reikėtų teikti „tik vienos nupirktos paslaugos“ požiūriui (4).

6 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo C-453/05, EU:C:2007:369, 19 punktas.

1. Įvadas. Kas yra kelionių agentūra?

21. PVM direktyvos 306 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma „kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis“. Kartu tos pačios nuostatos antroje pastraipoje nustatyta, kad ta schema netaikoma „kelionių agentūroms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla <…>“.

22. Todėl matyti, kad tose nuostatose yra *prima facie* dvi teigiamos sąlygos: i) kelionių agentūra turi veikti savo vardu ir ii) ji turi naudoti trečiųjų šalių paslaugas arba prekes, ir viena neigiama sąlyga – iii) ji neturi veikti kaip tarpininkė. Vis dėlto, atidžiau panagrinėjus, atrodo, kad trečioji sąlyga yra neigiamai performuluota pirmoji sąlyga: neatrodo, kad frazė „veikdamos savo vardu“ labai skirtųsi nuo frazės „neturi vykdyti tarpininko veiklos“ [7].

23. Todėl atrodo, kad iš tiesų yra dvi sąlygos, kurios pagal PVM direktyvos 306 straipsnį taikomos specialiai kelionių agentūroms skirtai schemai. Pagal pirmą sąlygą reikalaujama, kad prekybininkas veiktų savo vardu, o ne kaip tarpininkas. Pagal antrą sąlygą reikalaujama, kad prekybininkas naudotų trečiųjų šalių paslaugas ar prekes.

24. Dėl *pirmos* sąlygos, atrodo, kad sutariama, jog ieškovė veikia savo vardu, o ne kaip tarpininkė; ši aplinkybė taip pat aiškiai patvirtinama prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Todėl tai laikysiu nustatytu faktu.

25. Tačiau negalima visiškai užtikrintai teigti, kad *antra* sąlyga yra tenkinama, nes yra abejonių, susijusių su tuo, ar vienos nupirktos paslaugos faktas yra pakankamas, o gal turi būti ne mažiau kaip dvi paslaugos? Jeigu nagrinėtume pastarąją galimybę, tuomet iš karto kyla klausimas, kokios rūšies turėtų būti šios paslaugos. Dabar pereisiu būtent prie šių klausimų ir pradėsiu aptardamas antrąjį scenarijų: jeigu būtų pripažinta, kad paslaugų įvairovės reikalavimas svarbus, kaip suprantama „įvairovė“?

2. Su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas

26. Paskutinį kartą su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas, kuris turi būti įvykdytas, kad kelionių agentūroms būtų galima taikyti specialų režimą, ir kuris iš pradžių buvo paminėtas Sprendime *Van Ginkel* [8], (dar kartą) patvirtintas Nutartyje *Star Coaches* [9] (a). Joje įtvirtintas požiūris, kuriame pabrėžiamas su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas, galima teigti, kyla iš tos specialios schemos formuluotės ir jai keliamų tikslų (b). Jeigu tam aiškinimui bus pritarta, tuomet skirtumo tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų darymas, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš tikrųjų taptų svarbus (c). Tačiau teisingą su paslaugų įvairove susijusio reikalavimo

7 Vis dėlto reikėtų pažymėti, kad Teisingumo Teismas tarpininko sąvokos, kaip ji vartojama PVM direktyvos 306 straipsnyje ir jos ankstesniuose dokumentuose, išsamiai apskritai nenagrinėjo. Savo ankstesnėse bylose, kuriose buvo paliestas šis klausimas, Teisingumo Teismas liepdavo nacionaliniam teismui patikrinti, ar buvo įvykdyta sąlyga, pagal kurią prekybininkas neturėjo vykdyti tarpininko veiklos. Vis dėlto atrodo, kad Teisingumo Teismas savo 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendime *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 21 punktas) tarp frazių „veikiantis *savo vardu*“ ir „*nevykdydamas tarpininko veiklos*“ iš tikrųjų nedarė jokio skirtumo: „Pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalį tas straipsnis taikomas, jeigu kelionių agentūra *su klientais sandorius sudaro savo vardu, o ne kaip tarpinink[ė]*“ (išskirta mano). Taip pat žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Jetair ir BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 54–55 punktai) ir generalinio advokato Poiares Maduro išvadą, pateiktą byloje *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:394, 35 punktas). Be to, atkreipiu dėmesį į tai, kad PVM direktyvos 44, 50, 54 straipsniuose, 56 straipsnio 1 dalies l punkte ir 153 straipsnyje pateikiama nuoroda į tarpininką arba tarpininkus, „*veikian[čius] kito asmens vardu ir jo naudai*“. Iš tikrųjų ji nėra atkartota PVM direktyvos 306 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, tačiau tos pačios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodyta priešingai (veikdamos „savo vardu“), tai yra kelionių agentūroms būdinga savybė.

8 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas C-163/91, EU:C:1992:435.

9 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis C-220/11, EU:C:2012:120.

supratimą taip pat reikėtų patikrinti atsižvelgiant į kitą Teisingumo Teismo jurisprudencijos aspektą, pagal kurį pripažįstamas paslaugos, kuriai taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, teikimas, kai kelionių agentūros teikia mišrias paslaugas, kurios apima tik vieną nupirktą paslaugą ir vieną nuosavą paslaugą (d).

a) Van Ginkel ir Star Coaches

27. Nutartyje *Star Coaches*[10], kuri priimta, atrodo, naujausioje byloje, kurioje nagrinėjamas su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas, Teisingumo Teismas nesutiko taikyti specialios kelionių agentūroms skirtos PVM schemos prekybininkui, kuris teikė tik nupirktas vežimo paslaugas (ši aplinkybė yra svarbi šioje byloje)[11]. Taip buvo todėl, kad paslaugos, kurioms taikoma speciali kelionėms skirta schema, negali „sudaryti viena paslauga“[12]. Teisingumo Teismas paaiškino, kad „negalima atmesti galimybės, kad keleivių vežėjo tolimojo susisiekimo autobusais paslaugoms, kai jis <…> naudojasi PVM apmokestinamų subrangovų transporto paslaugomis, būtų taikoma speciali schema, numatyta PVM direktyvos 306 straipsnyje“. Tačiau tam, kad tai įvyktų, tokios paslaugos, be vežimo, turi apimti kitas paslaugas, pavyzdžiui, informavimo ir konsultavimo paslaugas, susijusias su įvairiais atostogų pasiūlymais, ir kelionės tolimojo susisiekimo autobusu rezervaciją[13].

28. Prieidamas prie šios išvados Teisingumo Teismas rėmėsi savo ankstesniu Sprendimu *Van Ginkel*[14]. Tačiau Teisingumo Teismo nurodyti faktai ir teiginiai buvo skirtingi ir susiję su tos bylos aplinkybėmis. Sprendime *Van Ginkel* Teisingumo Teismas nusprendė, kad faktas, jog kelionių agentūra teikia tik atostogų būstą, nereiškia, kad paslauga nepatenka į specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sritį[15]. Priėjęs prie šios išvados, Teisingumo Teismas pridūrė, kad „[kelionių agentūros] suteikta paslauga <…> tokiu atveju gali apimti daugiau negu vieną paslaugą – ne tik būsto nuomą, bet ir tokias paslaugas, kaip informavimo ir konsultavimo, kai kelionių agentūra siūlo daug atostogų ir būstų pasirinkimo galimybių“[16].

29. Todėl Sprendime *Van Ginkel* Teisingumo Teismas faktiškai nurodė, kad apgyvendinimo paslauga – t. y. viena paslauga – yra pakankama. „Pasirinktinė papildoma“ paslauga, kaip su „informavimu ir konsultavimu“ susijusi sudedamoji dalis, buvo nurodyta hipotetiškai. Tai nebuvo nustatyta remiantis tos bylos faktais. Ji buvo suformuluota atsižvelgiant į galimybę („gali“) ir nebuvo nurodyta sprendimo rezoliucinėje dalyje.

30. Vis dėlto atrodo, kad byloje *Star Coaches* priimtoje nutartyje buvo atsižvelgta į tą papildomą pastabą ir ji įtraukta į taisyklę nurodant, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma, jeigu bendrą paslaugų teikimą sudaro ne tik nupirkta apgyvendinimo arba nupirkta vežimo paslauga. Todėl atrodo, kad byloje *Star Coaches* priimtoje nutartyje faktiškai reikalaujama, kad būtų teikiamos apgyvendinimo arba vežimo ir „kurios nors kitos“ paslaugos. Vežimo ir apgyvendinimo paslaugos nebūtinai turi būti teikiamos kaip paslaugų derinys, tačiau viena iš šių paslaugų turi būti susijusi su apgyvendinimu arba vežimu, nes visa paslauga turi būti susijusi su kelione[17].

10 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis C-220/11, EU:C:2012:120.

11 Tiksliau tariant, atrodo, kad prekybininkas teikė ir nupirktas, ir nuosavas vežimo paslaugas. Tačiau tik pirmosios buvo svarbios diskusijose dėl specialios kelionių agentūroms skirtos schemos. Teisingumo Teismas neaptarė fakto, kad paslaugos buvo teikiamos kelionių agentūroms, o ne tiesiogiai vartotojams, nes pasirodė, kad tai nereikalinga.

12 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, 22–23 punktai).

13 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, 22–23 punktai).

14 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas C-163/91, EU:C:1992:435. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 18 punktas).

15 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo C-163/91, EU:C:1992:435, 22–26 punktai.

16 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 24 punktas), kuriame pateikiama nuoroda į 1992 m. vasario 26 d. Sprendimą *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), kuris buvo susijęs su išimtinės jurisdikcijos daiktinėms (*in rem*) teisėms aiškinimu pagal 1968 m. rugsėjo 27 d. Konvencijos dėl jurisdikcijos ir teismo sprendimų civilinėse ir komercinėse bylose vykdymo (Briuselio konvencija) 16 straipsnį (OL L 304, 1978, p. 36).

17 Tai buvo anksčiau nurodyta 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendime *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762). Tame sprendime Teisingumo Teismas atsisakė taikyti specialią kelionių agentūroms skirtą schemą prekybininkui, kuris teikė tik bilietų pardavimo į operą paslaugą.

b) Specialios kelionių agentūroms skirtos schemos formuluotė ir tikslai

31. Todėl, nepaisant (galima teigti) griežtesnio pobūdžio, atrodo, kad Nutartyje *Star Coaches* nustatytas požiūris geriau atspindi PVM direktyvos 306 straipsnio formuluotę. Toje nuostatoje pateikiama nuoroda į „kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas“, kurias naudoja kelionių agentūra. Idėja dėl trečiųjų šalių teikiamų kelių paslaugų taip pat yra PVM direktyvos 307 straipsnyje, kuriuo sukuriama teisinė fikcija, pagal kurią kelionių agentūros sudaryti sandoriai dėl kelionės turi būti laikomi viena paslauga.

32. Šis paslaugų reikalavimas taip pat atkartojamas keliuose teisėkūros dokumentuose. Pačiuose *travaux préparatoires*, kuriais remiantis buvo priimta Šeštoji direktyva (joje pirmą kartą buvo nustatytas specialus kelionių agentūroms skirtas režimas), nėra išsamios informacijos apie tai, dėl kokių priežasčių buvo nustatytas tas specialus režimas [18]. Tačiau 2002 m. pasiūlyme, kuriame buvo pristatytas pakeitimas, kuris galiausiai nebuvo priimtas, Komisija nurodė, kad speciali schema „buvo sukurta atsižvelgiant į konkretų profesijos pobūdį“ ir kad „paslaugas, kurias teikia kelionių agentūros ir kelionių operatoriai dažniausiai sudaro paslaugų, visų pirma vežimo ir apgyvendinimo, paketai <…> Įprastų taisyklių dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos taikymas, atsižvelgiant į paslaugų sudėtingumą ir vietas, kuriose jos teikiamos, reikštų [toms įmonėms] tokio pobūdžio praktinius sunkumus, susijusius su jų veiklos vykdymu“ [19].

33. Todėl remiantis tikslais, kurių siekiama pagal tą specialią schemą, galima teigti, kad atliekami supaprastinimai pirmiausia buvo pritaikyti prie poreikio atsižvelgti į *esminę* ir *geografinę* paslaugų, teikiamų kaip viena paslauga, įvairovę [20].

34. Principo lygmeniu Teisingumo Teismas kiekvienoje byloje, susijusioje su specialia kelionių agentūroms skirta schema, toliau primena geografinės ir esminės įvairovės idėją. Teisingumo Teismas iš tikrųjų mano, kad kelionių agentūrų ir kelionių operatorių teikiamas paslaugas dažniausiai sudaro kelios paslaugos, visų pirma susijusios su vežimu ir apgyvendinimu. Jis nurodo, kad įprastų taisyklių dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos taikymas, atsižvelgiant į paslaugų įvairovę ir vietas, kuriose jos teikiamos, reikštų praktinius sunkumus [21].

18 Komisijai parengta ataskaita *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, galutinė ataskaita TAXUD/2016/AO-05, 2017 m. gruodžio mėn. (prieinama Europos Komisijos svetainėje), p. 26, 3.2 punktas.

19 2002 m. vasario 8 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl specialios schemos kelionių organizatoriams, COM(2002) 64 *final* (OL C 126 E, 2002, p. 390); vėliau tas pasiūlymas buvo atsiimtas, žr. Nebeaktualių komisijos pasiūlymų atšaukimas (OL C 153, 2014, p. 3). Taip pat žr. Tarybos tarpinstitucinę bylą 2002/0041 (CNS) „PVM – speciali schema kelionių agentūroms“ (17567/09).

20 Taip pat žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Skarpa Travel* (C-422/17, ES:2018:XXX, 30–33 punktai).

21 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 13–14 punktai); 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 18 punktas); 2003 m. birželio 19 d. Sprendimas *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 23 ir 24 punktai ir cituojama jurisprudencija) ir 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 17 ir 18 punktai ir cituojama jurisprudencija); 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, 19 punktas); 2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 19 punktas); 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-189/11, EU:C:2013:587, 58 punktas) ir 2014 m. sausio 16 d. Sprendimas *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, 25 punktas). Taip pat žr. 2018 m. vasario 8 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-380/16, dar nepaskelbtas, EU:C:2018:76, 41–42 punktai ir 48 punktas).

35. Tačiau, neviršijant šių bendrų pasiūlymų, sąžininga pripažinti, kad nelengva nustatyti konkretaus kriterijaus turinį visų pirma atsižvelgiant į Sprendimo *Van Ginkel* ir Nutarties *Star Coaches* priešpriešą. Ar pakanka vienos paslaugos? Kurios? Jeigu reikalaujama (esminės) paslaugų įvairovės, kuris derinys atitiktų sąlygas? Tik apgyvendinimas ir vežimas? O gal apgyvendinimas ir kas nors kita? O gal vežimas ir kas nors kita? Kaip teisingai teismo posėdyje pažymėjo Vokietijos vyriausybė, atrodo, kad potencialios analogijos su Direktyva (ES) 2015/2302 dėl kelionės paslaugų paketų[22], kurioje būtų galima rasti bent tam tikras gaires dėl apibrėžčių[23], galimybę Teisingumo Teismas jau atmetė[24].

c) Pagrindinės ir papildomos paslaugos

36. Jeigu paslaugų įvairovės reikalavimas būtų laikomas būtina sąlyga norint taikyti specialią kelionių agentūroms skirtą schemą, tuomet skirtumas tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų, apie kurį užsiminė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš tikrųjų tampa svarbus.

37. Atsižvelgiant į keliamo pirmojo prejudicinio klausimo aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena skirtumą tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų, kuris buvo daromas byloje *Ludwig*[25]. Toje byloje buvo nagrinėjamas klausimas, ar finansų patarėjo teikiama paslauga, kurią sudarė derybos dėl kredito sutarčių *ir* konsultavimas, turėtų būti laikoma viena derybų dėl kredito paslauga ir todėl ji neturėtų būti apmokestinama PVM pagal Šeštosios direktyvos 13B straipsnio d dalies 1 punktą.

38. Teisingumo Teismas nusprendė, kad „kiekvienas paslaugos teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir nepriklausomu ir kad vienos paslaugos teikimas ekonominiu požiūriu neturi būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionavimas, todėl svarbu išsiaiškinti būdingas aptariamo sandorio dalis, siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam paprastu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą“[26]. Teisingumo Teismas toliau išaiškino, kad „apie vieną paslaugą kalbama tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais *pagrindinę* paslaugą, ir, atvirkščiai, vienas ar keli kiti elementai turi būti laikomi viena ar keliomis *papildomomis* paslaugomis, kurioms taikomas pagrindinės paslaugos mokestinis režimas. Vieno sudėtinio sandorio atveju paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga“[27].

39. Nors byla *Ludwig* buvo susijusi su finansinėmis paslaugomis, galima priminti, kad skirtumą tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų Teisingumo Teismas jau nagrinėjo konkrečiomis aplinkybėmis, susijusiomis su specialia kelionių agentūroms skirta schema. Byloje *Madgett ir Baldwin*[28] du viešbučių savininkai siūlė savo viešbučio Anglijoje klientams kelionių paketus. Paketai apėmė apgyvendinimą, vežimo tolimojo susisiekimo autobusu iš įvairių paėmimo vietų paslaugas ir dienos trukmės kelionę

22 2015 m. lapkričio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl kelionės paslaugų paketų ir susijusių kelionės paslaugų rinkinių, kuria iš dalies keičiami Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2006/2004 ir Direktyva 2011/83/ES bei panaikinama Tarybos direktyva 90/314/EEB (OL L 326, 2015, p. 1).

23 Direktyvos 2015/2302 3 straipsnio 2 dalyje sąvoka „paketas“ iš esmės apibrėžiama kaip bent dviejų skirtingų rūšių kelionės paslaugų, teikiamų tos pačios kelionės ar tų pačių atostogų tikslu, derinys. „Kelionės paslauga“ savo ruožtu apibrėžiama 3 straipsnio 1 dalyje kaip: „a) keleivių vežimas; b) apgyvendinimas, kuris nėra neatsiejama keleivių vežimo dalis ir kuris skirtas kitiems nei nuolatinio gyvenimo tikslams; c) automobilių <…> nuoma; d) bet kokia kita turizmo paslauga, kuri nėra neatsiejama kelionės paslaugos dalis a, b ar c punkto prasme“.

24 Žr. 1999 m. vasario 11 d. Sprendimą *AFS Intercultural Programs Finland* (C-237/97, EU:C:1999:69) ir 2005 m. spalio 13 d. Sprendimą *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:608, 30–33 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato Poiares Maduro išvadą, pateiktą byloje *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:394, 33 punktas).

25 2007 m. birželio 21 d. Sprendimas C-453/05, EU:C:2007:369.

26 2007 m. birželio 21 d. Sprendimas *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 17 punktas). Teisingumo Teismas pateikė nuorodą į Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, pagal kurią prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kurį šalies teritorijoje įvykdė apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, turi būti apmokestinamas PVM. Ta nuostata (kiek ji susijusi su paslaugų teikimu) dabar atsispindi PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte.

27 2007 m. birželio 21 d. Sprendimas *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 18–19 punktai ir cituojama jurisprudencija).

28 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496.

tolimojo susisiekimo autobusu viešnagės viešbutyje metu. Vežimo paslaugos buvo gautos iš trečiųjų šalių. Kitos paslaugos buvo teikiamos kaip nuosavos paslaugos. Kilo klausimas, ar tokie paketai pateko į specialią kelionių agentūroms skirtą schemą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad taip. Taip buvo todėl, kad nupirkta paslauga negalėjo būti laikoma tik pagrindinę paslaugą *papildančia* paslauga. Jei taip būtų, bendra paslauga nepatektų į specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sritį.

40. Be to, *papildomų* paslaugų koncepciją, susijusią su specialia kelionių agentūroms skirta schema, Teisingumo Teismas taip pat naudojo ir po to, kai jau buvo priimtas Sprendimas *Ludwig*, t. y. Sprendime *Ist*[29]. Ta byla buvo susijusi su prekybininku, kuris siūlė programas pavadinimais „High School“ ir „College“, kurios apėmė užsienyje rengiamus kalbų kursus. Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar „kelionių“ paslaugos, kurias iš trečiųjų šalių nupirko *Ist*, išliko tik papildomo pobūdžio atsižvelgiant į įmonės teikiamas nuosavas paslaugas[30]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad taip nebuvo. Nupirktų kelionės paslaugų „[nebūtų galima teikti nedarant] reikšmingo poveikio paketo kainai, pavyzdžiui, pervežim[o] į paskirties valstybę ir (arba) [apgyvendinimo] joje“. Todėl nupirktų paslaugų „sumos dalis nėra nereikšminga, palyginti su suma už <…> kalbų mokymo ar lavinimo paslaugas“[31].

41. Todėl skirtumas tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų yra gerai pažįstamas konkrečioje su specialia kelionių agentūroms skirta schema susijusioje srityje. Jis buvo naudojamas siekiant nustatyti, ar nupirkta paslauga (kartu su nuosava paslauga) patenka į specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sritį, ar ne. Iš sprendimų *Madgett ir Baldwin* ir *Ist* matyti, kad tais atvejais, kai nupirkta paslauga sudaro nedidelę dalį paketo ir ji pati savaime nėra kliento tikslas, jai galioja pagrindinei nuosavai paslaugai taikomas mokestinis režimas.

42. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, išlieka klausimas, ar skirtumo tarp pagrindinių ir papildomų paslaugų reikšmė turėtų būti susijusi tik su „išorės kvalifikatoriaus“ funkcija tais atvejais, kai kalbama apie tai, kas sudaro kelionių agentūros paslaugą, kai jos teikiamas paslaugas sudaro nuosavos ir nupirktos paslaugos? O gal skirtumas taip pat galėtų būti svarbus kaip „vidaus kvalifikatorius“ atsižvelgiant į paslaugų sandarą, kai tokias paslaugas sudaro dvi tariamai nupirktos paslaugos.

43. Mano žiniomis, Teisingumo Teismas niekada nenagrinėjo tokio scenarijaus. Jeigu (esminės) paslaugų įvairovės iš tikrųjų būtų reikalaujama, sudėtinga pamatyti, kodėl tokio „vidaus kriterijaus“ turėtų būti atsisakyta, jeigu būtų nustatyta, kad viena iš nupirktų paslaugų iš tikrųjų yra papildoma paslauga, kuri neturi apčiuopiamos reikšmės visoms teikiamoms paslaugoms, ir naudojama tik kaip priemonė, padedanti klientui geriau pasinaudoti pagrindine paslauga. Nematau jokios priežasties kategoriškai teigti, kad dirbtinis vieną paslaugą sudarančių paslaugų atskyrimas tikrovėje negalėtų įvykti specialios kelionių agentūroms skirtos schemos srityje[32].

44. Jeigu tokia logika būtų taikoma šioje byloje, tuomet sąžininga teigti, kad (būsto) valymas yra papildoma paslauga, kuri paprastai teikiama kartu su būsto (trumpalaikės nuomos) paslauga. „Bandelių pristatymo“ ir skalbimo paslaugos gali ne visada būti automatiškai teikiamos. Tačiau vargu, ar šios paslaugos pačios savaime galėtų būti kelionės tikslas; šia prasme jos nėra būtinos, kad keliautojas naudotųsi jam suteiktu būstu. Žinoma, gali būti išimtinių atvejų, kai toks įprastas arba bendras suvokimas nebūtų taikomas, o tos paprastai papildomos paslaugos turėtų kitokį statusą ir svorį. Tarp pavyzdžių, kurie ateitų į galvą, galėtų būti išskirtiniai, romantikams pritaikyti pusryčiai kaimiškoje aplinkoje Austrijos Tirolyje arba gurmaniškos vaišės. Arba apgyvendinimas viduramžių pilyje, įskaitant

29 2005 m. spalio 13 d. Sprendimas C-200/04, EU:C:2005:608.

30 Paketus sudarė lėktuvo bilietas į abi puses iš Vokietijos į Jungtines Amerikos Valstijas, apgyvendinimas priimančioje šeimoje, maistas, draudimas, studijos Amerikos aukštojoje mokykloje arba panašioje institucijoje ir mokymo medžiaga.

31 2005 m. spalio 13 d. Sprendimas *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:608, 26–29 punktai).

32 Taip pat žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 41–45 punktai), kuriame, *inter alia*, buvo aptariama sąvoka „paslaugų teikimas“ ir būtinybė tam tikromis aplinkybėmis neapsiriboti vien sutarties sąlygomis ir įvertinti ekonominę ir komercinę sandorių realybę, siekiant nustatyti, kaip reikėtų klasifikuoti sandorį ir ar tai reiškia vien dirbtinį susitarimą ir piktnaudžiavimą.

specialų pasiūlymą „patiems skalbti savo skalbinius“ istorinėse savitarnos skalbyklose naudojant tradicinius metodus ir prižadant galimybę „pajusti tikrą XV a. skalbėjo gyvenimą“. Bet kuriuo atveju tikėtina, kad tokia paslauga nebus tik papildoma paslauga, teikiama kartu su pagrindine apgyvendinimo paslauga.

45. Tačiau šioje byloje atrodytų, kad vietos paslauga, kuri buvo teikiama ieškovės klientams, buvo viena pagrindinė paslauga, t. y. apgyvendinimas. Valymo, „bandelių pristatymo“ ir skalbimo paslaugos iš tikrųjų buvo tik papildomos paslaugos, kurios, klientų požiūriu, pačios savaime nebuvo tikslas.

46. Be to, buvo teigiama, kad ieškovė teikė klientams „informaciją ir konsultacijas“ (pateikdama informaciją savo interneto svetainėje). Tačiau per posėdį atitinkamos šalys nesutarė dėl šios prielaidos pasekmių, būtent, ar „informacijos ir konsultacijų“ teikimas buvo būtinas norint teikti paslaugą, kad ji visa patektų į specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sritį.

47. Net jeigu informacija ir konsultavimas būtų laikomi svarbiais atsakant į šį klausimą (taip nemanau [33]), tikėtina, kad tokios paslaugos būtų teikiamos kaip nuosavos. Dabar pereisiu prie paskutinio būtino punkto, kuris yra svarbus, jeigu būtų taikomas su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas: keliose bylose, kuriose Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į mišrias paslaugas, nagrinėjo specialią kelionių agentūroms skirtą schemą, tik *vienas* iš šių elementų buvo nupirkta paslauga, o kitos paslaugos buvo nuosavos paslaugos [34]. Dabar pereisiu prie šių „mišrių situacijų“.

d) Mišrios paslaugos

48. Būtent „mišrių“ paslaugų atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kartą primygtinai reikalavo, kad prekybininkas darytų skirtumą tarp nupirktų ir nuosavų paslaugų [35], ir nurodė, kad tik nupirktai paslaugos daliai gali būti taikoma maržos schema pagal PVM direktyvos 306 straipsnį.

49. Teisingumo Teismas šį reikalavimą pirmą kartą nurodė Sprendime *Madgett ir Baldwin*, kaip aprašyta pirmiau [36], o vėliau tą patį reikalavimą priminė sprendimuose *Kozak* ir *MyTravel*. Byla *Kozak* buvo susijusi su kelionių agentūra, kuri pardavinėjo paketus „viskas įskaičiuota“, kuriuos sudarė apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos, kurias M. Kozak pakeitė kitų tiekėjų paslaugomis ir savo transportu. Teisingumo Teismas nepritarė nacionalinės mokesčių inspekcijos siūlymui, kad nuosavas transportas buvo esminė visos turizmo paslaugos dalis ir kartu su nupirkta paslauga sudarė „vieną paslaugą“, kaip apibrėžta PVM direktyvos 307 ir 308 straipsniuose (todėl turėtų būti taikomas tas pats mokestinis režimas). Teisingumo Teismas priminė, kad tik nupirktai paslaugai gali būti taikomas PVM direktyvos 306 straipsnis, ir konstatavo, kad to negalima pasakyti apie nuosavos paslaugos dalį [37]. Panašiai, byla *MyTravel* buvo susijusi su prekybininku, kuris pardavinėjo atostogų paketus, kuriuos sudarė nupirktas apgyvendinimas ir nuosavas transportas. Teisingumo Teismas nurodė konkretų nuosavų paslaugų ir nupirktų paslaugų proporcijų nustatymo metodą apmokestinimo tikslais [38].

33 Šį konkretų aspektą paaiškinsiu vėliau. Žr. šios išvados 55–56 punktus.

34 Tokia išvada padaryta 1998 m. spalio 22 d. Sprendime *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496) (nuosavas apgyvendinimas su nupirkta vežimo paslauga); 2005 m. spalio 6 d. Sprendime *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591) (nupirktos apgyvendinimo paslaugos ir nuosavos vežimo paslaugos) ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendime *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672) (nupirktos apgyvendinimo paslaugos ir nuosavos vežimo paslaugos). Specialią schemą buvo atsisakyta taikyti Sprendime *Minerva*, kuriame konstatuota, kad su kelione yra nesusijusi tik viena paslauga, būtent, bilietų į operą pardavimas (2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762)). Panašiai Teisingumo Teismas atsisakė taikyti specialią schemą 2012 m. kovo 1 d. Nutartyje *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120) (šiuo atveju buvo teikiamos tik vežimo paslaugos).

35 Išskyrus atvejus, kai nupirkta paslauga buvo tik papildoma, palyginti su nuosava paslauga, kaip nustatyta 1998 m. spalio 22 d. Sprendime *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496) ir 2005 m. spalio 13 d. Sprendime *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Šio išvados 39 punktas. Tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas taip pat pateikė rekomendacijas dėl šiomis aplinkybėmis naudotino apskaičiavimo metodo.

37 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo C-557/11, EU:C:2012:672, 23, 25–26 punktai.

38 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo C-291/03, EU:C:2005:591, 41 punktas.

50. Iš šių bylų galima daryti išvadą, kad Teisingumo Teismas faktiškai netaikė *nupirktų paslaugų įvairovės* reikalavimo kaip specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sąlygos. Kartu iš šių bylų taip pat sudėtinga daryti išvadą, kad reikalavimas buvo įvykdytas dėl vienos nupirktos paslaugos, kuri buvo teikiama su viena nuosava paslauga. Pastarasis aiškinimas, atrodo, yra problemiškas dėl to, kad Teisingumo Teismas specialios kelionių agentūroms skirtos schemos akivaizdžiai netaiko nuosavai paslaugai. Taikant tokį aiškinimą taip pat būtų nepaisoma PVM direktyvos 307 straipsnio, pagal kurį kelionių agentūros vykdomi sandoriai laikomi viena paslauga.

51. Kitaip tariant, pripažinus, kad *visas* nuosavų ir nupirktų paslaugų derinys atitinka paslaugų įvairovės reikalavimą, tačiau nuosavas elementas *turi būti atskirtas* PVM apskaičiavimo tikslais, tai iš esmės reikštų, kad, norint nustatyti specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sąlygas, reikėtų naudoti apibrėžties elementą (nuosava paslauga), kuriam vis dėlto *in fine* niekada negalėtų būti taikoma ta speciali schema.

52. Šiame etape pažymėtina, jog ne paslaptis, kad, jeigu naujausia Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches*, kurioje nustatytas paslaugų įvairovės reikalavimas, būtų suprantama pažodžiui, sudėtingumo lygis nustatant kelionių agentūros teikiamos paslaugos, kuriai taikoma schema, sudėtį, mažų mažiausiai būtų didelis (išskyrus gana aiškią situaciją, kai kelionių agentūra derina nupirktą apgyvendinimo paslaugą su nupirkta vežimo paslauga). Be to, reikėtų aiškiai išdėstyti tai, kas iki šiol apibūdinta tik kaip alternatyvos: reikalingus aptariamos (-ų) paslaugos (-ų) turinio apibrėžties elementus (apgyvendinimas ir kelionė; apgyvendinimas arba kelionė ir kuri nors kita paslauga), taip pat jų tikslų ryšį (pagrindinės ir papildomos paslaugos) ir tikslų „derinį“, atsižvelgiant į paslaugos „kilmę“ – nupirkta ar nuosava.

3. Ar (vis dar) pakanka nupirktos paslaugos?

53. Vis dėlto yra ir alternatyvus požiūris. Tai iš esmės reikštų dvejopą teismo išvadą: paaiškinimą ir atnaujinimą. Pirmiausia reikėtų (dar kartą) patvirtinti, kad Sprendime *Van Ginkel*[39] padaryta pagrindine išvada nebuvo ir neturėjo būti abejojama Nutartyje *Star Coaches*[40]. Todėl taikoma Sprendime *Van Ginkel* nustatyta taisyklė: vienos nupirktos paslaugos teikimo pakanka, kad prekybininkui būtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema. Antra, jeigu pakanka, kad vieną nupirktą paslaugą sudarytų apgyvendinimo arba kelionės paslauga, tuomet tikriausiai taip pat reikėtų paaiškinti, kad Sprendime *Van Ginkel* padaryta hipotetinė pagalbinė pastaba, susijusi su informacija ir konsultacijomis, kurias teikia kelionių agentūros, iš tikrųjų nėra taikytina sąlyga, juo labiau atsižvelgiant į 2018 m. kelionių rinkos realijas[41].

54. Pirma, dėl paaiškinimo ir dėl jo faktinio rezultato toks požiūris dera su ankstesne Teismo jurisprudencija: Sprendimuose *Madgett ir Baldwin*, *Kozak* ir *MyTravel*, atrodo, patvirtinama prielaida, kad „vienos nupirktos“ paslaugos pakanka, jeigu ji yra susijusi su kelione, kaip nurodyta Sprendime *Minerva*[42]. Todėl paslaugai, kurią sudaro vienos nupirktos paslaugos teikimas, speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma, jeigu *nupirkta paslauga yra apgyvendinimo arba vežimo paslauga*. Tokiu atveju klausimas, ar tam tikros kitos paslaugos (nupirktos arba nuosavos) yra teikiamos papildomai, nėra svarbus. Be to, jeigu taip būtų iš tikrųjų, tuomet skirtumas tarp pagrindinės ir papildomos paslaugos taip pat tampa nesvarbus.

39 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas C-163/91, EU:C:1992:435.

40 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis C-220/11, EU:C:2012:120.

41 „[Kelionių agentūros] suteikta paslauga <...> tokiu atveju gali apimti daugiau negu vieną paslaugą, nes ji gali apimti <...> tokias paslaugas, kaip informavimo ir konsultavimo, kai kelionių agentūra siūlo daug atostogų ir būstų pasirinkimo galimybių.“ 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 24 punktas), kuriame pateikiama nuoroda į 1992 m. vasario 26 d. Sprendimą *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), kuris vis dėlto buvo susijęs su išimtinės jurisdikcijos daiktinėms (*in rem*) teisėms pagal Briuselio konvencijos 16 straipsnį aiškinimu.

42 Vėlgi, atrodo, kad vienintelė prieštaraujanti tai suformuotai Teismo jurisprudencijai yra Nutartis *Star Coaches*, kurioje Teisingumo Teismas tvirtai laikėsi nuomonės dėl dviejų būtinų elementų.

55. Antra, konkrečiai dėl „informavimo ir konsultavimo“, kaip galimos atskiros paslaugos, jau minėjau, kad, tikėtina, jog tokia „paslauga“ bus nuosava paslauga. Jeigu „tik vienos nupirktos paslaugos“ taisyklės taikymas priklauso nuo tokios „paslaugos“ teikimo, taip pat tampa būtina atskirti tą nuosavą paketo dalį įprasto mokesčių tarifo taikymo tikslais [43]. Man nėra visiškai aišku, kaip reikėtų įvertinti tokią „informaciją ir konsultacijas“ (faktinių išlaidų metodu ar rinkos vertės požiūriu) [44].

56. Tačiau apskritai man sudėtinga suprasti, kaip bet kokio tokio hipotetinio konsultavimo, nepaisant jo kilmės, buvimas (ar nebuvimas) galėtų turėti kokią nors reikšmę šiandien. 1992 m., kai buvo priimtas Sprendimas *Van Ginkel*, situacija buvo gana skirtinga. Su tam tikra nostalgija yra teisinga teigti, kad atostogų pasirinkimas ir užsakymas iš kelionių agentūros tuo metu galėjo reikšti, kad keliautojas prieš išvykdamas turėjo faktiškai apsilankyti kelionių agentūros biure; laukti eilėje kurį laiką, žinoma, laikotarpiu prieš atostogas; gauti popierinę katalogo kopiją; ją peržiūrėti, aptarti kelionės galimybes su agentūros darbuotojais ir prašyti pateikti papildomą informaciją ir vėliau dar keletą kartų apsilankyti kelionių agentūroje (sumokėti užstatą; užpildyti atitinkamas formas; pasiimti lėktuvo bilietus ir (arba) čekius ir pan.). Visuose šiuose etapuose kelionių agentūros dalyvavimas arba konsultavimas buvo esminis. Šiandien visa tai galima pakeisti keliais išmaniojo telefono spustelėjimais.

57. Apibendrindamas siūlau, jeigu Teisingumo Teismas laikytųsi nuomonės, kad turi būti taikoma taisyklė dėl „vienos nupirktos paslaugos pakankamumo“, siūlau laikytis pozicijos, kad specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymas priklauso tik nuo to, ar teikiama nupirkta apgyvendinimo, *ar* nupirkta vežimo paslauga, netaikant jokių papildomų sąlygų, susijusių su tuo, ką prekybininkas hipotetiškai gali papildomai siūlyti kaip konsultavimo paslaugas. Jeigu 1992 m. „informavimo ir konsultavimo“ paslauga buvo (niekada nenustatyta ar neįrodyta) hipotezė, 2018 m. tai paprasčiausiai yra nerealu.

4. Siūlymas dar kartą patvirtinti „tik vienos nupirktos paslaugos“ taisyklę

58. Yra gerų su tekstu ir sistema susijusių argumentų, pritariančių siūlymui, pagal kurį su paslaugų įvairove susijęs reikalavimas turi būti įvykdytas norint taikyti specialią schemą pagal PVM direktyvos 306 straipsnį. Todėl kelionių agentūros turėtų teikti ne mažiau kaip dvi nupirktas paslaugas.

59. Kalbant apie tekstą, toks aiškinimas geriausiai atspindi specialios kelionių agentūroms skirtos schemos formuluotę [45]. Ji taip pat atspindi konkrečius tos specialios schemos tikslus [46]. Be to, ta schema yra bendrosios taisyklės išimtis ir Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad ji turėtų būti taikoma „tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti“ [47].

60. Todėl veikiau tiesa yra tai, kad situacijoje, kurioje prekybininkas teikia tik vieną nupirktą paslaugą, tikslas supaprastinti, kurio siekiama aptariama specialia schema, nebūtinai bus visiškai įgyvendintas.

61. Tačiau taip pat yra svarių argumentų, dėl kurių vienos nupirktos paslaugos, jeigu ji yra susijusi su apgyvendinimu arba vežimu ir jeigu, žinoma, kelionių agentas veikia savo vardu, o ne vien kaip tarpininkas [48], turėtų pakakti tam, kad paslaugai būtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema.

43 Kaip to reikalauja Teisingumo Teismas pirmiau aptartoje Teismo jurisprudencijoje, žr. šios išvados 48–51 punktus.

44 Žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 39–47 punktai) ir 2005 m. spalio 6 d. Sprendimą *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591, 22–41 punktai).

45 Žr. šios išvados 6–8 punktus. 306 straipsnyje aiškiai pateikiama nuoroda į „tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas“, vartojant daugiskaitą.

46 Žr. šios išvados 31–35 punktus.

47 Žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 5 ir 34 punktai); 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 22 punktas); 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 16 punktas) ir 2012 m. spalio 25 d Sprendimą *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 20 punktas ir cituojama jurisprudencija).

48 Žr. šios išvados 21–23 punktus.

62. Pirma, kaip matyti iš Teismo jurisprudencijos, išskyrus Nutartį *Star Coaches*[49], Teisingumo Teismas faktiškai niekada neinterpretavo ir netaikė specialios schemos kaip apimančios tik paslaugas, kurias sudaro ne mažiau kaip dvi nupirktos paslaugos. Priešingai, Teisingumo Teismo požiūris buvo gana lankstus, nes, jo nuomone, schema buvo aiškinama plačiai. Tai pasakytina ne tik apie *esminę* (paslaugų) įvairovę, bet ir *geografinę* įvairovę. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad geografinė įvairovė (būtent tai, kad kelionių agentūra paslaugas perka skirtingose valstybėse narėse) nėra būtinas reikalavimas norint taikyti specialią schemą ir kad ta schema taip pat taikoma vienoje valstybėje narėje taikomoms paslaugoms[50]. Ši išvada buvo padaryta nepaisant to, kad Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad geografinė įvairovė buvo pagrindinis schemos *raison d'être*.

63. Antra, atsižvelgiant į kelionių sektoriuje teikiamų paslaugų įvairovę, tikėtina, kad, remiantis ne mažiau kaip dviejų nupirktų paslaugų reikalavimu, kuris turi būti įvykdytas norint taikyti specialią schemą, ši schema tikriausiai nebūtų taikoma prekybininkams, kurie išplėtojo kelionių veiklą remdamiesi „mišriomis" (nupirktomis ir nuosavomis) paslaugomis. Be to, ypač jeigu prie to vertinimo pridėtume papildomos ar pagrindinės paslaugos logiką (to su paslaugų įvairove susijusio reikalavimo atveju iš tikrųjų negalima atmesti), gali kilti rizika, kad paslaugų, kurioms būtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, apibrėžtis bus per siaura.

64. Priešingas argumentas šiam antram punktui yra pavojus, kad į apibrėžties turinį bus įtraukta per daug paslaugų. Kalbant apie siaurą apibrėžtį, kyla rizika, kad į ją nebus įtrauktos kelios paslaugos, kurias teikia subjektai, kurie bet kuria įprasta termino reikšme būtų laikomi kelionių agentūromis. Priešingai, jei apibrėžtis bus platesnė, kyla pavojus, kad bus sukurta per plačios apimties norma. Prekybininkams, kurie teikia tik su kelionėmis susijusias paslaugas (kaip antai ieškovė), bus taikomas tas režimas, tačiau pagal Nutartį *Star Coaches* taip nebūtų.

65. Tai galėtų būti tiesa. Tačiau, atsižvelgiant į tokią sudėtingą teisinę aplinką, atrodo, būtų patartina patvirtinti ir paaiškinti sprendimo būdą, kuris jau galioja keletą dešimtmečių, kartu tiesiog paliekant teisės aktų leidėjui laisvę pasirinkti kitokį režimą, jei tai pasirodytų reikalinga. Apskritai galbūt sąžininga pripažinti, kad, nepaisant deklaruojamo supaprastinimo tikslo, to idealo įgyvendinimas konkrečiomis specialios kelionių agentūroms skirtos schemos aplinkybėmis išlieka gerokai nutolęs nuo nurodyto idealo. Ta konkreti schema tapo viena sudėtingiausių PVM sričių[51].

66. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, mano išvada dėl pirmojo šioje byloje keliamo klausimo yra ta, kad PVM direktyvos 306 straipsnis turi būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema yra taikoma paslaugos teikimui, kurį sudaro vienos nupirktos paslaugos teikimas, jeigu ta nupirkta paslauga yra apgyvendinimo arba vežimo paslauga.

B. Antrasis klausimas: ar galima vienu metu taikyti maržos schemą ir lengvatinį tarifą?

67. Užduodamas antrąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar ieškovės teikiama paslauga, jei ji būtų klasifikuojama kaip patenkanti į specialios kelionių agentūroms skirtos schemos taikymo sritį, gali būti apmokestinama lengvatiniu mokesčio tarifu pagal PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su tos pačios direktyvos III priedu. Šis klausimas buvo užduotas būtent dėl ieškovės teikiamos paslaugos dalies, susijusios su apgyvendinimu.

49 2012 m. kovo 1 d. Teisingumo Teismo nutartis *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 19 punktas).

51 Žr. Komisijai parengtą ataskaitą *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, galutinė ataskaita TAXUD/2016/AO-05, 2017 m. gruodžio mėn. (prieinama Europos Komisijos interneto svetainėje), p. 11.

68. Ieškovės siūlo atsakyti teigiamai. Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Komisija teigia priešingai. Jos laikosi nuomonės, kad lengvatinio tarifo taikymas nagrinėjamai paslaugai yra negalimas dėl fakto, kad kelionės paslauga nėra įtraukta į PVM direktyvos III priedo sąrašą ir kad lengvatinio tarifo taikymas prieštarautų nagrinėjamos specialios schemos supaprastinimo logikai. Vokietijos vyriausybė, remdamasi suformuota jurisprudencija [52], taip pat primena, kad lengvatinių tarifų taikymo sritis turi būti aiškinama siaurai.

69. Aš pritariu pastarajai pozicijai. Lengvatinis mokesčio tarifas negali būti taikomas, jei nustatoma, kad nagrinėjama paslauga yra kelionės paslauga.

70. Ankstesniame skirsnyje priminiau, kad pagal PVM direktyvos 307 straipsnį kelionių agentūros teikiama paslauga laikoma viena paslauga [53]. Šios teisinės fikcijos loginė pasekmė yra ta, kad tokia paslauga skiriasi nuo jos atitinkamų komponentų.

71. Jeigu bus sutarta, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma vienai nupirktai paslaugai, susijusiai su kelione (apgyvendinimo arba vežimo paslauga), tokios paslaugos teikimui taikomas PVM direktyvos 306 straipsnis, o tai reiškia, kad ji klasifikuojama kaip „kelionės paslauga“. Kitaip tariant, jei ta taisyklė taikoma siekiant nustatyti, ar atitinkama paslauga yra kelionės paslauga, tuomet negalima iš karto nuimti tos etiketės mokesčio tarifo nustatymo tikslais kartu ją išlaikant apmokestinamosios bazės nustatymo tikslais.

72. Kalbant apie sistemą, kelionių paslaugos nėra įtrauktos į PVM direktyvos III priedą (į jį pateikiama nuoroda PVM direktyvos 98 straipsnyje), kuriame išvardijamos paslaugos, kurioms taikomas lengvatinis tarifas, be to, šio sąrašo 12 punkte nustatyta: „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą“.

73. Todėl, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, lengvatinio mokesčio tarifo taikymas kelionių agentūroms, kiek tai susiję su teikiamomis apgyvendinimo paslaugomis, prieštarautų PVM direktyvos III priedui ir supaprastinimo tikslui, kurio siekiama specialia kelionių agentūroms skirta schema.

74. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atsisakymas taikyti lengvatinį mokesčio tarifą nagrinėjamai su apgyvendinimu susijusiai paslaugos daliai gali reikšti nevienodą požiūrį.

75. Sutinku, kad paslauga, kurią sudaro būsto suteikimas, dėl „tik vienos nupirktos paslaugos“ taisyklės mokestiniu požiūriu gali būti vertinama kitaip, priklausomai nuo būdo, kuriuo ta paslauga teikiama (ar ją teikia kelionių agentūra, kuriai taikoma speciali schema, ar ne).

76. Tačiau egzistuoja aiškios tokios argumentacijos ribos, visų pirma atsižvelgiant į PVM kontekstą ir specialius režimus. Norint pasiekti visišką lygybę ir neutralumą visais aspektais, pirmiausia vargu, ar būtų taikomi specialūs režimai. Nenoriu būti per daug formalus, tačiau oficialus paslaugos teikėjo statusas iš tikrųjų yra svarbus tokiose situacijose, net jeigu paslaugos ekonominis pobūdis yra toks pat. Todėl PVM įstatyme tos pačios paslaugos vertinamos kitaip, jeigu, viena vertus, jas teikia savininkas (padedamas tarpininko arba be jo pagalbos) ir, kita vertus, savo vardu veikianti kelionių agentūra [54].

52 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 punktas ir cituojama jurisprudencija).

53 Žr. šios išvados 50 punktą. Taip pat žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-74/91, EU:C:1992:409, 16 punktas).

54 Pagal analogiją galima priminti, kad Teisingumo Teismas konstatavo, kad galimi konkurencijos iškraipymai, kuriuos lemia pereinamojo laikotarpio taisyklių, susijusių su specialia kelionių agentūroms skirta schema, taikymas, nereiškė, kad valstybės narės gali neteisingai įgyvendinti tą specialią schemą. Žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-74/91, EU:C:1992:409, 16 ir 26 punktai).

77. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, išvada dėl antrojo prejudicinio klausimo yra ta, kad PVM direktyvos 98 straipsnis, siejamas su šios direktyvos III priedo 12 punktu, turi būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad paslaugų, kurioms pagal tos pačios direktyvos 306 ir paskesnius straipsnius taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, teikimui negali būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, kuris galioja apgyvendinimui per atostogas.

V. Išvada

78. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 306 straipsnis turi būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema yra taikoma paslaugos teikimui, kurį sudaro vienos nupirktos paslaugos teikimas, jeigu ta nupirkta paslauga yra apgyvendinimo arba vežimo paslauga.

2. Direktyvos 2006/112 98 straipsnis, siejamas su šios direktyvos III priedo 12 punktu, turi būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad paslaugų, kurioms pagal tos pačios direktyvos 306 ir paskesnius straipsnius taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, teikimui negali būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, kuris galioja apgyvendinimui per atostogas.