

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 27 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Šeštoji PVM direktyva – 12 straipsnio 3 dalis – H priedo 5 kategorija – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnio 1 ir 2 dalys – III priedo 5 punktas – Neutralumo principas – Keleivių ir jų bagažo gabenimas – Valstybės narų teisės aktai, pagal kuriuos gabenimui taksi ir gabenimui nuomotu automobiliu su vairuotoju taikomas skirtingas PVM tarifas“

Sujungtose bylose C-454/12 ir C-455/12

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2012 m. liepos 10 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2012 m. spalio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

prieš

Finanzamt Dresden-Süd

ir

Eckard Pongratz, veikiantis kaip Karin Oertel bankroto administratorius (C-455/12),

prieš

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. G. Fernlund (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir E. Jarašius, generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Pro Med Logistik GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* J. Seelinger,
- E. Pongratz, atstovaujamo *Rechtsanwälte* T. Küffner ir T. Streit,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* B. Tidore,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinų vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB (OL L 22, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 341; toliau – Šeštoji direktyva), 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) bei mokesčių neutralumo principo išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant ginčus tarp, pirma, *Pro Med Logistik GmbH* (toliau – *Pro Med*) ir *Finanzamt Dresden-Süd* (Pietų Drezdno mokesčių administratorius) bei, antra, E. Pongratz, kaip K. Oertel bankroto administratoriaus, ir *Finanzamt Würzburg* (Viurcburgo mokesčių administratorius) dėl pridėtinų vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su keleivių gabenimu nuomotais automobiliais, už 2003–2007 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto pirmoje ir trečiojoje pastraipose nustatyta:

„Standartinis [PVM] tarifas kiekviena valstybės narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms. Šis procentas nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d. negali būti mažesnis kaip 15 %.

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus. Šie tarifai išreiškiami apmokestinamosios vertės procentu, kuris negali būti mažesnis kaip 5 %, ir taikomi tik H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms.“

5 Šios direktyvos H priedas „Tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas“ suformuluotas taip:

„Perkeldamos į nacionalinės teisės aktus toliau nurodytas prekių kategorijas, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatura, kad tiksliai apibūdintų, kokia apima atitinkama kategorija.

Kategorija Aprašymas

<...>

5 keleivių ir jų bagažo gabenimas;

<...>“

PVM direktyva

6 PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

7 Pagal šios direktyvos 97 straipsnio 1 dalį:

„Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.“

8 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.“

9 PVM direktyvos III priedo prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sūrašo 5 punkte trauktas „keleivių ir jų bagažo gabenimas“.

Vokietijos teisė

10 Pagal pagrindinį bylų aplinkyboms taikomas redakcijos Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*), paskelbto 2006 m. gruodžio 13 d. (*BGB1.*, 2006 I, p. 2878, toliau – *UStG*), 12 straipsnio 1 dalį visiems apmokestinamiesiems sandoriams taikomas 16 % tarifas už 2003–2006 m. ir 19 % tarifas už 2007 m.

11 Šio įstatymo 12 straipsnio 2 dalies 10 punkto b papunktyje nustatyta:

„7 % lengvatinis mokesčio tarifas taikomas šiems sandoriams:

b) keleivių gabenimui geležinkeliu, išskyrus kalnų keltuvus, troleibusais, nustatytais maršrutais transporto priemonėmis, taksi ir keltais:

aa) gyvenvietėje arba

bb) kai gabenimo atstumas ne didesnis kaip 50 km.

<...>“

12 1990 m. rugpjūčio 8 d. paskelbtos iš dalies pakeisto ir pagrindinį bylų aplinkyboms taikomo Keleivių gabenimo įstatymo (*Personenbeförderungsgesetz*; toliau – *PBefG*) redakcijos (*BGB1.*,

1990 I, p. 1690) 1 straipsnyje nustatyta:

„Materialin? taikymo sritis:

(1) Šio ?statymo nuostatos taikomos atlygintiniam ar komerciniam asmen? gabenimui tramvajais, troleibusais ir automobiliais. Ekonomin? nauda, kurios netiesiogiai siekiama atsižvelgiant ? tokios komercin?s veiklos pelningum?, taip pat laikoma atlygiu.

(2) Šis ?statymas netaikomas gabenimui:

1. Automobiliu, kai bendras atlygis neviršija eksploatacijos išlaid?.

2. Greitosios pagalbos automobiliu, kai jis skirtas gabenti ligonius, sužeistuosius ar asmenis, kuriems reikia kitos medicinin?s pagalbos, specialios medicinin?s pagalbos gabenant ar specialiai ?rengto greitosios pagalbos automobilio arba kuriems tai turi b?ti numatyta d?l j? sveikatos b?kl?s.“

13 *PBefG* 2 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatyta:

„Asmuo, užtikrinantis keleivi? gabenim?, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dal?,

<...>

4. Kartais naudodamas motorines transporto priemones (46 straipsnis)

turi tur?ti licencij?. Jis yra verslininkas, kaip tai suprantama pagal š? ?statym?.“

14 *PBefG* 13 straipsnio 4 dalies pirmas sakiny? suformuluotas taip:

„Gabenant taksi licencijos negalima išduoti, kai prašoma leisti vykdyti gabenimo veikla kelia gr?sm? viešajam interesui gabenimo srityje ir kliudo vietos taksi veiklai.“

15 *PBefG* 21 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„(1) Verslininkas turi vykdyti veickl?, kuriai jis turi licencij?, atsižvelgdamas ? vieš?j? interes? gabenimo srityje ir technin? b?kl? per licencijos galiojimo laikotarp?.

(2) Kompetentinga licencijas išduodanti institucija gali nustatyti verslininkui termin?, per kur? jis turi prad?ti vykdyti veickl?.

(3) Kompetentinga licencijas išduodanti institucija gali nurodyti verslininkui išpl?sti ar pakeisti gabenimo veickl?, kai viešasis interesas gabenimo srityje to reikalauja, ir verslininko teis?ti interesai, atsižvelgiant ? jo ekonomin? situacij?, ? investuoto kapitalo pajamas ir pagr?st? amortizacij? bei b?tin? technin? pl?tr?, tam neprieštarauja.“

16 Remiantis *PBefG* 22 straipsniu:

„Verslininkas turi gabenti, kai:

1. Laikomasi gabenimo s?lyg?.

2. ?manoma naudoti ?prastai naudojamas priemones.

3. Gabenti nekliudo aplinkyb?s, kuri? verslininkas negali išvengti ar pašalinti.“

17 Pagal *PBefG* 46 straipsnio 2 dalies 1 ir 3 punktus gabenimas taksi ir gabenimas nuomotu automobiliu yra skirtingos „kartais teikiamos paslaugos“ formos, kurioms reikalinga licencija pagal šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

18 *PBefG* 47 straipsnyje nustatyta:

„(1) Gabenimas taksi yra asmenų gabenimas lengvaisiais automobiliais, kai verslininkui suteiktos valdžios institucijų patvirtintos vietos, kuriais jis gabena keleivius šio nurodytų kelionių tikslais. Verslininkas užsakymus gabenti gali priimti važiuodamas arba žmonės buveinėje.

(2) Taksi galima naudoti tik toje savivaldos teritorijoje, kurioje yra verslininko buveinė. Anksčiau užsakytos kelionės taip pat gali būti vykdomos iš kitų savivaldų teritorijų. Kompetentinga licencijas išduodanti institucija, susitarusi su kitomis kompetentingomis licencijas išduodančiomis institucijomis, gali leisti naudotis taksi kitose nei verslininko buveinės savivaldybės valdžios institucijų patvirtintose vietose ir numatyti didesnę veiklos teritoriją.

(3) *Land* vyriausybės galiota nutarimu apibrėžti sąsąsą pareigojimo teikti paslaugas apimtį, taksi stotelėms taikomas taisyklės ir veiklos vykdymo tvarką. Ši teisė ji gali deleguoti nutarimu. Nutarime, be kita ko, gali būti numatytos šios nuostatos:

1. Galimybė disponuoti taksi specialiais atvejais, įskaitant nuolatinio budėjimo atvejus.
2. Gabenimo užsakymų telefonu priėmimas ir vykdymas.
3. Gabenimo veikla ir radiokomunikacijos sistema.
4. Negalėti asmenų gabenimas.
5. Ligonių gabenimas, kiek tai nesusiję su gabenimu, kaip jis suprantamas pagal 1 straipsnio 2 dalies 2 punktą.

(4) Sąsąsą pareigojimas gabenti egzistuoja tik gabenimui, vykdomam teritorijoje, kurioje taikomi fiksuoti tarifai pagal 51 straipsnio 1 dalies pirmą ir antrą sakinius ir 2 dalies pirmą sakinį (privalomos paslaugos teritorija).

(5) Draudžiama nuomoti taksi asmenims patiems vairuoti.“

19 *PBefG* 49 straipsnio 4 dalis suformuluota taip:

„Gabenimas nuomotais automobiliais yra keleivių gabenimas lengvaisiais automobiliais, kurie buvo iš esmės išnuomoti gabenimui ir jais verslininkas vykdo vežimus, kurių tikslas, paskirties vietos ir pabaigą nustato nuomininkas, ir tai nėra gabenimas taksi, kaip tai suprantama pagal 47 straipsnį. Nuomojamu automobiliu turi būti atliekami tik gabenimo užsakymai, kuriuos verslininkas gauna savo buveinėje ar gyvenamojoje vietoje. Atlikus gabenimo užsakymą, nuomojamas automobilis turi būti nedelsiant grąžintas buveinėje, išskyrus atvejus, kai jis prieš važiuodamas arba važiuodamas buveinėje ar gyvenamąją vietą telefonu gauna naują užsakymą gabenti. Automobilių nuomos žmonėms gabenimo užsakymus, gautus buveinėje ar gyvenamojoje vietoje, registruoja ir saugo vienus metus. Gabenimo užsakymų priėmimas, apdorojimas ir vykdymas, nuomojamų automobilių paruošimas bei automobilių nuomos reklama negali būti vykdomi nei atskirai, nei kartu taip, kad sukeltų painiavą su gabenimu taksi. Taksi priskirtinus ženklus ir požymius draudžiama naudoti ant nuomojamų automobilių. Netaikomas 21 ir 22 straipsnis.“

20 *PbefG* 51 straipsnyje nustatyta:

„(1) *Land* vyriausybė galiota nutarimu nustatyti gabenimo taksą atlygą ir sąlygas. Nutarime, be kita ko, gali būti numatytos šios nuostatos:

1. Pagrindinė kaina, kaina už kilometrą ir valandos kainis.
2. Priedai.
3. Išankstiniai mokėjimai.
4. Sąskaitų faktūrų išrašymas.
5. Mokėjimo sąlygos.
6. Galimybė sudaryti specialias sutartis, susijusias su privalomos paslaugos teritorija.

Land vyriausybė ši teisė gali deleguoti nutarimu.

(2) Specialios sutartys, susijusios su privalomos paslaugos teritorija, yra teisėtos tik jei:

1. Apibrėžtas laikotarpis, nustatytas minimalus važiavimų skaičius ar minimali apyvarta per mėnesį.
2. Ji nekelia grėsmės gabenimo rinkos organizavimui.
3. Atlygis ir gabenimo taisyklės nustatytos raštu.
4. *Land* nutarime numatyta licencija ar privaloma deklaracija.

(3) Atlygis ir gabenimo sąlygos nustatomos pagal analogiją taikant 14 straipsnio 2 ir 3 dalis ir 39 straipsnio 2 dalį.

(4) Bendru susitarimu įgalios institucijos gali nustatyti vienodą kainą ir gabenimo sąlygas teritorijai, kuri viršija įgalios nustatyti kainas ir gabenimo sąlygas institucijos kompetencijos ribas.

(5) Taikant atlygą ir gabenimo sąlygas 39 straipsnis taikomas pagal analogiją.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-454/12

21 Pagal Vokietijos teisę steigta ribotos atsakomybės bendrovė *Pro Med*, be kita ko, turi licenciją gabenti nuomotais automobiliais, kaip tai suprantama pagal *PbefG* 2 straipsnio 1 dalies 4 punktą, bet ne gabenti taksi, kaip numatyta *PbefG* 47 straipsnyje.

22 2006 m. ir 2007 m. *Pro Med* ligonių kasos užsakymu gabeno ligonius tam specialiai nepritaikytais automobiliais.

23 2007 m. lapkričio 27 d. *Pro Med* pasirašė po visomis sąlygomis, numatytomis 2007 m. spalio 1 d. sutartyje, sudarytoje tarp ligonių kasos A ir taksi ir automobilių nuomos kompanijos asociacijos (*Taxi- und Mietwagenunternehmerverband*; toliau – asociacija), dėl ligonių kasoje A apdraustų ligonių taksi gabenimo. Pagal šios sutarties 1 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį jos

dalykas yra taksi ?moni? – asociacijos nari? – dalyvavimas gabenant ligoni? kasoje A apdraustus ligonius. Pagal sutarties 5 straipsnio 1 dal? nustatant atlyg? už ligoni? gabenim? galioja susitarimas d?l tarif?, numatytas sutarties 1 priede.

24 Po *Finanzamt Dresden/Süd* atlikto mokestinio patikrinimo *Pro Med* tur?jo deklaruoti gabenimo paslaugas, kurias ji suteik? pagal ligoni? kasos A ir asociacijos sudaryt? sutart?, ir pritaikyti standartin? PVM tarif?, numatyt? *UStG* 12 straipsnio 1 dalyje. Jos skundai d?l, be kita ko, apmokestinimo lengvatiniu mokes?io tarifu, nustatytu *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 10 punkte, nebuvo patenkinti.

25 *Pro Med* pateik? skund? *Finanzgericht*. Jis nusprend?, kad *Pro Med* netur?jo teis?s taikyti lengvatinio tarifo nagrin?jamoms gabenimo paslaugoms, nes netur?dama atitinkamos licencijos ji neteik? gabenimo taksi paslaug?. Ta?iau *Finanzgericht* suabejojo skirtingo dviej? kategorij? ?moni? vertinimo pagr?stumu. Iš ties? taksi ?mon?s tur?jo galimyb? teikti gabenimo paslaugas ligoni? kasoms, kurioms netaikomi viešajam miesto transportui taikomi tarifai ir kurios buvo pagr?stos su ligoni? kasomis sudarytomis sutartimis. Ta?iau šios gabenimo paslaugos neturi viešojo miesto transporto požymi?, kuriais pagr?stas mokes?io sumažinimas.

26 *Pro Med* pateik? kasacin? skund? d?l šio *Finanzgericht* sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta jai suteikti galimyb? taikyti lengvatin? tarif? apyvartai, gautai iš ligoni? gabenimo paslaug?, kuri? teikim? ji užtikrino.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar selektyvi nacionalin? *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 10 punkto b papunk?io nuostata suderinama su mokes?io neutralumo principu, kaip j? aiškina Teisingumo Teismas. Pirma, šis teismas mano, kad vartotojo poži?riu tiek taksi, tiek nuomojami automobiliai su vairuotoju skirti keleiviams gabenti, o tai leidžia manyti, kad šios paslaugos tur?t? b?ti laikomos panašiomis. Antra, šio teismo nuomone, egzistuoja esmini? skirtum? tarp ši? dviej? keleivi? gabenimo r?ši?, susijusi? su j? atitinkamomis vykdymo s?lygomis, net esant specialiam taksi ?mon?s ir stambi? klient? susitarimui, kiek tai vis? pirma susij? su kelion?s kainos nustatymu, ?sipareigojimu teikti paslaug? ir ?sipareigojimu gabenti, kurie gal?t? paneigti šio principo pažeidim?.

28 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos du prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iai pastraipai ir H priedo 5 kategorijai bei [PVM direktyvos] 98 straipsniui ir III priedo 5 kategorijai, atsižvelgiant ? neutralumo princip?, prieštarauja nacionalin? nuostata, pagal kuri? keleivi? gabenimui mieste taksi numatytas lengvatinis [PVM] tarifas, o keleivi? gabenimui mieste nuomotais automobiliais taikomas standartinis mokes?io tarifas?

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? turi reikšm?s aplinkyb?, kad taksi ?mon?s ir nuomojam? automobili? ?mon?s gabenimus pagal specialius susitarimus su stambiais klientais vykdo beveik tokiomis pa?iomis s?lygomis?“

Byla C?455/12

29 K. Oertel A mieste nuo 1994 m. gruodžio m?n. vadovavo automobili? nuomos su vairuotoju ?monei. Paslaug? s?rašas apima keleivi? gabenim?, s?din?i? ligoni? vežim?, dializ?s pacient? gabenim?, mokini? gabenim?, kurjeri? paslaugas ir medžiag? gabenim?, taip pat gabenim? ? viešbu?ius ir oro uostus, ekskursijas mieste bei pervežim? iš vienos vietos ? kit? organizavim?.

30 Tarp K. Oertel klient? yra ne tik atsitiktiniai privat?s asmenys, bet ir daug ilgalaiki? bei didel?

apyvart? turin?i? klient?. Užsakymus ir rezervacijas ji pri?m? telefonu, faksu arba elektroniniu paštu. Vežim? kainos buvo nustatytos pagal fiksuot? tarif? pagal teritorijas plan?, kuris leido apskai?iuoti galutin? kliento mokam? kain?. Per atitinkam? laikotarp? K. Oertel disponavo dešim?ia ?monei priklausan?i? automobili?.

31 PVM deklaracijose už 2003–2006 mokestinius metus K. Oertel savo automobili? nuomos su vairuotoju kelion?ms ne didesniu nei 50 km atstumu arba A mieste veiklos apyvartai taik? lengvatin? PVM tarif?, t. y. 7 %.

32 *Finanzamt Würzburg* atmet? deklaracijas ir nagrin?jamiems sandoriams pritaik? standartin? PVM tarif?, t. y. 16 %.

33 K. Oertel pateik? skund? *Finanzgericht*. Jis iš esm?s atmet? jos prašym? taikyti lengvatin? tarif? nagrin?jamai apyvartai. Jis nusprend?, kad K. Oertel ?mon?, kaip automobili? nuomos su vairuotoju ?mon?, neatitiko lengvatini? mokes?i? tarif? taikymo s?lyg? ir kad šio tarifo taikym? tik taksi ?mon?ms reglamentuojantys teis?s aktai atitinka Konstitucij?. Taip pat K. Oertel netur?jo prašyti leisti taikyti šio tarifo pagal Šešt?j? direktyv? ar remtis mokes?i? neutralumo principu. *Finanzgericht* teigimu, nors aišku, kad dviej? skirting? tarif? taikymas iškraipo konkurencij? tarp dviej? kategorij? ?moni?, nes j? paslaugos yra to paties pob?džio, šis ribojimas yra pateisinamas, be kita ko, šiuo atveju viešuoju interesu, kad taksi ?mon?s užtikrint? organizuot? gabenim? visoje miesto teritorijoje.

34 D?l sprendimo, kuriuo jai buvo atsisakyta taikyti lengvatin? PVM tarif?, K. Oertel pateik? kasacin? skund?.

35 Tur?damas t? pa?i? abejoni? d?l *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 10 punkto a papunk?io suderinamumo su mokes?i? neutralumo principu kaip ir byloje C?454/12, *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iai pastraipai ir H priedo 5 kategorijai, atsižvelgiant ? neutralumo princip?, prieštarauja nacionalin? nuostata, pagal kuri? keleivi? gabenimui mieste taksi numatytas lengvatinis PVM tarifas, o keleivi? gabenimui mieste nuomotais automobiliais taikomas standartinis mokes?io tarifas?“

36 2013 m. spalio 30 d. raštu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas buvo informuotas apie fakt?, kad jam K. Oertel pareikšt? kasacin? skund? perima E. Pongratz, kaip K. Oertel ?mon?s bankroto administratorius.

37 2012 m. lapkri?io 20 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi abi bylos buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas bendras sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo byloje C?454/12 ir vienintelio klausimo byloje C?455/12

38 Pirmuoju klausimu byloje C?454/12 ir vieninteliu klausimu byloje C?455/12, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?i? pastraip? ir H priedo 5 kategorij? bei PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis, siejamas su III priedo 5 kategorija, taip pat mokes?i? neutralumo princip? draudžiama dvi keleivi? gabenimo mieste paslaug? r?šis, t. y. pirma, taksi ir, antra, nuomotu automobiliu su vairuotoju, apmokestinti skirtingais PVM tarifais: vien? lengvatiniu, kit? standartiniu.

39 PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad preki? tiekimui ir paslaug? teikimui yra

taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas.

40 Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnio 1 dalyje valstyboms narėms suteikiama galimybė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalį lengvatiniai PVM tarifai taikomi tik minėtos direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

41 Pagal PVM direktyvos III priedo 5 punktą lengvatinis tarifas galima taikyti keleiviams ir jų bagažo gabenimo paslaugoms.

42 Šiomis nuostatomis apibrėžtos taisyklės iš esmės tapatinamos tvirtintosioms Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto pirmoje ir trečioje pastraipose bei H priedo 5 kategorijoje.

43 Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiojo pastraipos jau nusprendė, kad vadovaujantis šios nuostatos tekstu visiškai neprivaloma jį aiškinti kaip reikalaujančių lengvatinis tarifas taikyti tik jeigu jis apima visus tos direktyvos H priede nurodytus teikiamų paslaugų kategorijos aspektus, todėl selektyvus lengvatinio tarifo taikymas neturėtų būti atmestas, su sąlyga, kad jis nesukelia jokio konkurencijos iškreipimo pavojaus (žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-94/09, Rink. p. I-4261, 25 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką). Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo: kadangi PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse iš esmės pakartojamas Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktas, Teisingumo Teismo dėl tos nuostatos pateiktą aiškinimą reikia taikyti ir pirmajai nuostatai (minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktą).

44 Todėl Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstyboms narėms konkrečioms ir specifiniams Šeštosios direktyvos H priede nurodytoms teikiamų paslaugų kategorijos aspektams gali taikyti lengvatinis PVM tarifas, jei laikomasi mokesčio neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 26 ir 27 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

45 Iš to matyti, kad nustatytos dvi valstyboms narėms suteiktos galimybės selektyviai taikyti lengvatinis PVM tarifas sąlygos: pirma, siekiant taikyti lengvatinis tarifas, reikia atskirti tik konkrečius ir specifinius nagrinėjamos teikiamų paslaugų kategorijos aspektus ir, antra, laikytis mokesčio neutralumo principo. Šiomis sąlygomis siekiama užtikrinti, kad valstyboms narėms šia galimybe pasinaudotų tik tokiais sąlygomis, kuriomis užtikrinama, kad pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai bei užkertamas kelias bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčio vengimui ar piktnaudžiavimui (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 30 punktą).

46 Todėl reikia patikrinti, ar keleiviams gabenimas taksi, kuriam nacionalinės teisės aktuose numatytas lengvatinio PVM tarifo taikymas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra „keleiviams ir jų bagažo gabenimo“ paslauga, numatytą tiek PVM direktyvos III priedo 5 punkte, tiek Šeštosios direktyvos H priedo 5 kategorijoje, konkretus ir specifinis aspektas, ir prireikus, ar šio tarifo taikymas tik šiai keleiviams gabenimo taksi veiklai keliamas mokesčio neutralumo principui.

Dėl sąvokos „konkretus ir specifinis aspektas“

47 Norint nustatyti, ar keleiviams gabenimas mieste taksi sudaro konkretų ir specifinį keleiviams ir jų bagažo gabenimo ypatumų paslaugų teikimo aspektą, reikia išnagrinėti, ar tai yra vienas paslaugų teikimas, kurį, vertinamą atskirai, galima atskirti nuo kitų šios kategorijos paslaugų teikimo atvejų (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo 35 punktą).

48 Šiuo klausimu iš sprendimuose dėl prašymų priimti prejudicinius sprendimus pateiktos

informacijos matyti, kad taksi ?mon?s laikomos vieš?j? keleivi? gabenimo paslaug? teik?jomis, kuri? veikla priklauso nuo kompetentingos institucijos išduotos licencijos ir turi esminiai ?sipareigojim?. Jie vis? pirma apima pareig? vykdyti veiki? atsižvelgiant ? vieš?j? interes? gabenimo srityje (*PBeFG* 21 straipsnis), ?sipareigojim? gabenti (*PBeFG* 22 straipsnis) ir laikytis tarif? reglamentavimo (*PBeFG* 47 straipsnis 4 dalis ir 51 straipsnio 1 dalis).

49 Teis?s aktai, kurie, priešingai nei reglamentuojantys automobili? nuomos su vairuotojais ?moni? veiki?, ?pareigoja taksi ?mones teikti gabenimo paslaugas nepertraukiamai, draudžiantys atsisakyti gabenti laukiant, be kita ko, pelningesnio vežimo ar pasinaudoti situacijomis, kai jos gal?t? taikyti kitok? nei oficialus gabenimo tarif?, gali apib?dinti atskirus paslaug? teikimus.

50 Tokiomis aplinkyb?mis keleivi? gabenimo mieste taksi veikla gali b?ti laikoma paslaug? teikimu, kuris identifikuojamas kaip atskiras nuo kit? nagrin?jamos kategorijos teikim?, t. y. keleivi? ir j? bagažo gabenimo. Tod?l ši veikla tur?t? b?ti šios kategorijos konkretus ir specialus aspektas.

51 Ta?iau nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? nacionalin?s teis?s aktus ir jam pateiktas faktines aplinkybes, turi patikrinti, ar taip yra pagrindin?se bylose.

D?l mokes?i? neutralumo principo laikymosi

52 Remiantis nusistov?jusia teismo praktika, mokes?i? neutralumo principu vis? pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr. 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C?259/10 ir C?260/10, Rink. p. I?10947, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

53 Siekiant nustatyti, ar dvi paslaugos yra panašios, kaip tai suprantama pagal ši? teismo praktik?, pirmiausia reikia atsižvelgti ? vidutinio vartotojo poži?r?, vengiant dirbtinio atskyrimo, pagr?sto nedideliais skirtumais (žr. min?to Sprendimo *The Rank Group* 43 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

54 Taigi dvi paslaugos yra panašios, kai turi panaši? savybi? ir, atsižvelgiant ? palyginamumo naudojant kriterij?, tenkina panašius vartotoj? poreikius, taip pat, kai egzistuojantys skirtumai nedaro didel?s ?takos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš ši? paslaug? (žr. min?to Sprendimo *The Rank Group* 44 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

55 Be to, primintina, kad norint ?vertinti, ar paslaugos yra panašios, reikia atsižvelgti ne ? atskiras paslaugas, bet ? kontekst?, kuriam esant jos teikiamos (žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C?357/07, Rink. p. I?3025, 38 punkt?).

56 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas sutiko, kad tam tikrais išimtiniais atvejais, atsižvelgiant ? nagrin?jam? sektori? specifik?, reguliavimo ir teisin?s tvarkos, reglamentuojan?ios nagrin?jam? preki? tiekim? arba paslaug? teikim?, skirtumai, vartotojo poži?riu, gali lemti atskyrim?, kiek tai susij? su jo paties poreiki? tenkinimu (žr. min?to Sprendimo *The Rank Group* 50 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

57 Taip pat reikia atsižvelgti ? skirtingus teisinius reikalavimus, taikomus dviem šio sprendimo 48 punkte min?toms gabenimo r?šims, taigi ir ? j? atitinkamas savybes, jas atskirian?ias vien? nuo kitos vidutinio vartotoj? poži?riu.

58 Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažym?jo, kad automobili? nuomos su vairuotoju ?mon?s gali vykdyti tik ?mon?s buvein?je ar verslininko gyvenamojoje vietoje gautus užsakymus gabenti, o taksi ?mon?ms leista vykdyti prašymus; tai reiškia, kad automobiliai stovi konkre?iose vietose ar atvažiuoja paskambinus. Jis taip pat

pažym?jo, kad egzistuoja skirtum? tarp ši? dviej? gabenim?, susijusi? su gabenimo užsakym? pri?mimu, perdavimu ir vykdymu, taip pat su automobilio suteikimu ir reklama. Šio teismo teigimu, tie skirtumai, atskirai ar kartu, leidžia išvengti rizikos gabenim? taksi sumaišyti su gabenimu nuomotu automobiliu su vairuotoju. Jis taip pat pažym?jo, kad taksi priskirti ženklai ir požymiai negali b?ti naudojami ant nuomojam? automobili? su vairuotojais.

59 D?l toki? teisini? reikalavim?, taikom? dviem nagrin?jamo gabenimo r?šims, skirtum?, jeigu jie ?rodyti, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, vidutinio vartotojo poži?riu, šios gabenimo r?šys gali atrodyti skirtingos, kuri? kiekviena gali tenkinti skirtingus šio vartotojo poreikius, tod?l tai gali tur?ti lemiamos ?takos jam renkantis vien? iš t? gabenimo r?ši?, d?l to mokes?i? neutralumo principas nedraust? j? vertinti skirtingai d?l mokes?i?.

60 Atsižvelgiant ? min?tus argumentus, ? pirm?j? byloje C?454/12 ir ? vienintel? byloje C?455/12 pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?i? pastraip? ir H priedo 5 kategorij? bei PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis, siejamas su III priedo 5 kategorija, atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama dvi keleivi? ir j? bagažo gabenimo mieste paslaug? r?šis, t. y. pirma, taksi ir, antra, nuomotu automobiliu su vairuotoju, apmokestinti skirtingais PVM tarifais: vien? – lengvatiniu, kit? – standartiniu, jeigu, pirma, d?l skirting? šioms dviem gabenimo r?šims taikom? teisini? reikalavim? keleivi? gabenimo mieste taksi veikia yra keleivi? ir j? bagažo gabenimo paslaug? kategorijos, numatytos ši? direktyv? min?t? pried? 5 kategorijoje ir 5 punkte, konkretus ir specialus aspektas, ir, antra, šie skirtumai turi lemiamos ?takos vidutiniam vartotojui renkantis vien? iš t? gabenimo r?ši?. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindin?se bylose.

D?l antrojo klausimo byloje C?454/12

61 Antruoju klausimu byloje C?454/12 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar siekiant atsižvelgti ? pirm?j? klausim? byloje C?454/12 ir ? vienintel? klausim? byloje C?455/12 reikia atsižvelgti ? fakt?, kad taksi ?mon?s ir automobili? nuomos su vairuotoju ?mon?s ?sipareigojusios teikti paslaugas pagal speciali? sutart?, kuri vienodai taikoma šioms skirtingoms ?mon?ms ir beveik tomis pa?iomis s?lygomis.

62 Kaip min?ta šio sprendimo 46 punkte, siekiant nustatyti, ar valstyb? nar? tokiomis aplinkyb?mis turi galimyb? taikyti lengvatin? PVM tarif? keleivi? gabenimui mieste taksi, nors gabenimui nuomotais automobiliais su vairuotoju ji taiko standartin? tarif?, reikia patikrinti, ar šis paslaugos teikimas yra „keleivi? ir j? bagažo gabenimo“ paslaug?, numatyt? tiek PVM direktyvos III priedo 5 punkte, tiek Šeštosios direktyvos H priedo 5 kategorijoje, konkretus ir specifinis aspektas, ir prirėikus, ar šio tarifo taikymas kelia gr?sm? mokes?i? neutralumo principui.

63 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagrindin?se bylose nagrin?jamas paslaugas iš esm?s sudaro pacient? gabenimas pagal sutart?, kaip antai sutart? tarp ligoni? kasos A ir asociacijos, vienodai taikom? taksi ir automobili? nuomos su vairuotoju ?mon?ms, kurios yra šios sutarties šalys. Iš Teisingumo Teismui pateiktos byl? medžiagos matyti, kad šioje sutartyje nustatyti gabenimo tarifai ir jie vienodai taikomi dviem gabenimo kategorijoms. Be to, pagal ši? sutart? šioms dviem gabenimo kategorijoms nenumatytas joks ?pareigojimas gabenti ar teikti paslaugas, išskyrus jau numatytas šioje sutartyje, t. y. real? gabenim?. Taigi, taksi ?mon?ms pagal ši? sutart? netaikomi jokie teisiniai reikalavimai, nenustatyti šioje sutartyje.

64 Jei šios aplinkyb?s bus ?rodytos, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, atsižvelgiant ? sutart? tarp ligoni? kasos A ir asociacijos, reik?t? nuspr?sti, kad keleivi? gabenimas taksi n?ra keleivi? ir j? bagažo gabenimo paslaug? kategorijos konkretus ir specialus aspektas. Tod?l ši veikla, vidutinio vartotojo poži?riu, tur?t? b?ti laikoma panaši ? keleivi? gabenimo mieste nuomotu

automobiliu su vairuotoju veiki. Tai daugiau tai neturėtų panaikinti galimybes, kad ligonių gabenimo veikla pagal sutartis su ligonių kasomis ir keleivių gabenimo įmonėmis bendrai gali būti keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugų kategorijos konkretus ir specialus aspektas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 44 punkte minėtų teismo praktikų.

65 Todėl antrąjį klausimą byloje C-454/12 reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiąjį pastraipį ir H priedo 5 kategorijų bei PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis, siejamas su III priedo 5 punktu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, priešingai, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama dvi keleivių ir jų bagažo gabenimo mieste paslaugų rūšis, t. y. pirma, taksi ir, antra, nuomotu automobiliu su vairuotoju, apmokestinti skirtingais PVM tarifais, kai pagal specialią sutartį, vienodai taikomų taksi įmonių ir automobilių nuomos su vairuotoju įmonių, kurios yra šios sutarties šalys, keleivių gabenimas taksi nėra keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugų konkretus ir specialus aspektas ir kai ši veikla pagal šią sutartį, vidutinio vartotojo požiūriu, panaši į keleivių gabenimo mieste nuomotu automobiliu su vairuotoju veiklą, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 Kadangi šis procesas pagrindinį bylų šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamosiose bylose, 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2001 m. sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB, 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiąjį pastraipį, siejamą su H priedo 5 kategorija, ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis, siejamas su III priedo 5 punktu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama dvi keleivių ir jų bagažo gabenimo mieste paslaugų rūšis, t. y. pirma, taksi ir, antra, nuomotu automobiliu su vairuotoju, apmokestinti skirtingais pridėtinės vertės mokesčių tarifais: vienas – lengvatiniu, kitas – standartiniu, jeigu, pirma, dėl skirtingų šioms dviem gabenimo rūšims taikomų teisinių reikalavimų keleivių gabenimo mieste taksi veikla yra keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugų kategorijos, numatytos šioje direktyvoje atitinkamame priedo 5 kategorijoje ir 5 punkte, konkretus ir specialus aspektas, ir, antra, šie skirtumai turi lemiamos įtakos vidutiniam vartotojui renkantis vieną iš tų gabenimo rūšių. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėse bylose.**

2. **Tačiau Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2001/4, 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiąjį pastraipį, siejamą su H priedo 5 kategorija, ir Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalis, siejamas su III priedo 5 punktu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama dvi keleivių ir jų bagažo gabenimo mieste paslaugų rūšis, t. y. pirma, taksi ir, antra, nuomotu automobiliu su vairuotoju, apmokestinti skirtingais pridėtinės vertės mokesčių tarifais, kai pagal specialią sutartį, vienodai taikomų taksi įmonių ir automobilių nuomos su vairuotoju įmonių, kurios yra šios sutarties šalys, keleivių gabenimas taksi nėra keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugų konkretus ir specialus aspektas ir kai ši veikla pagal šią sutartį, vidutinio vartotojo požiūriu, panaši į keleivių gabenimo mieste nuomotu automobiliu su vairuotoju veiklą, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.