

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 13 d. (*)

„PVM – Speciali schema kelionių organizatoriams – Už Europos Sąjungos ribų atlikti sandoriai – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 28 straipsnio 3 dalis – Direktyva 2006/112/EB – 370 straipsnis – Standstill išlyga – Nacionalinės teisės aktų pakeitimas per direktyvos perkėlimo ? nacionalinės teisės terminų“

Byloje C-599/12

dėl *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Belgija) 2012 m. spalio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gruodžio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

prieš

FOD Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

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

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Jetair NV* ir *BTW-eenheid BTWE Travel4you*, atstovaujama *advocaat* H. Vandebergh,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels, C. Soulay ir L. Lozano Palacios,
- Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos A.-M. Colaert ir E. Chatziioakeimidou,

atsižvelgęs ? sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo –

Bendra pridėtins vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 28 straipsnio 3 dalyje ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtins vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 370 straipsnyje tvirtintos *standstill* išlygos, PVM direktyvos 153 bei 309 straipsnių ir EB 43 bei 56 straipsnių aiškinimo ir PVM direktyvos 370 straipsnio galiojimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Jetair NV* (toliau – *Jetair*) ir *BTW-ëenheid BTWE Travel4you* (toliau – *Travel4you*), grupės, sudarytos iš kelių bendrovių, kurios laikomos vienu PVM apmokestinamuoju asmeniu, vienos šalies, ir *FOD Financiën* (Federalinio valstybinio finansų tarnyba), kitos šalies, ginčų dėl prašymo grąžinti pridėtins vertės mokestį (toliau – PVM), kurį pateikė ieškovės dėl už Europos Sąjungos ribų organizuotų kelionių.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 1 straipsnyje buvo numatyta:

„Valstybės narės privalo modifikuoti savo esamas pridėtins vertės mokesčio sistemas pagal toliau pateikiamus straipsnius.

Jos priima statymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad modifikuotos sistemos įsigaliotų kuo anksčiau ir ne vėliau kaip 1978 m. sausio 1 d.“

4 Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 ir 3 dalys buvo išdėstytos taip:

„1. Valstybės narės taiko [PVM] kelionių organizatorių veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskaičiuodami mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas <...>

<...>

3. Jei kelionių organizatoriaus užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomi sandorių atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį [punktą]. <...>“

5 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio, esančio XVI antraštinėje dalyje „Pereinamojo laikotarpio nuostatos“, 3 dalies a punkte ir 4 punkte buvo nustatyta:

„3. Per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali:

a) ir toliau apmokestinti sandorius, nurodytus šios direktyvos E priede, kurie atleisti nuo mokesčio pagal šios direktyvos [15 straipsnį]“;

<...>

4. Iš pradžių pereinamasis laikotarpis trunka penkerius metus nuo 1978 m. sausio 1 d. <...>“

6 Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 14 punkte nurodytus ir E punkte pakartotus sandorius sudarę „26 straipsnyje nurodytos kelionių organizatorių paslaugos ir kelionių organizatoriai, kurie

veikia keleivi? vardu ir j? s?skaita, paslaugos, susijusios su kelion?mis u? Bendrijos rib?“.

PVM direktyva

7 PVM direktyvos 153 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina paslaug? teikimo, kai paslaugas teikia tarpininkai, veikiantys kito asmens vardu ir jo naudai, dalyvaudami 6, 7 ir 8 skyriuose nurodytuose sandoriuose arba u? Bendrijos rib? vykdomuose sandoriuose.

<...>“

8 PVM direktyvos 306 straipsnio, esan?io XII antraštin?je dalyje, 3 skyriuje „Speciali kelioni? agent?roms skirta schema“, 1 dalyje nustatyta:

„Pagal š? skyri? valstyb?s nar?s taiko speciali? PVM schem? kelioni? agent?r? sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelioni? paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelioni? agent?roms, kai jos u?siima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskai?iuoti apmokestinam?j? vert?.“

9 PVM direktyvos 309 straipsnis išd?stytas taip:

„Jei kelioni? agent?ros kitiems apmokestinamiesiems asmenims pavesti atlikti sandoriai vykdomi u? Bendrijos rib?, kelioni? agent?ros atliekamas paslaug? teikimas laikomas tarpininkavimo veikla, kuri neapmokestinama pagal 153 straipsn?.

<...>“

10 PVM direktyvos 370 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s, kurios 1978 m. sausio 1 d. apmokestino X priedo A dalyje išvardytus sandorius, tuos sandorius gali ir toliau apmokestinti.“

11 Šios direktyvos X priedo A dalies „Sandoriai, kuriuos valstyb?s nar?s gali ir toliau apmokestinti PVM“ 4 punkte numatyta:

„306 straipsnyje nurodyt? kelioni? agent?r? paslaug? ir kelioni? agent?r?, kurios veikia keleivi? vardu ir j? naudai, paslaug?, susijusi? su kelion?mis u? Bendrijos rib?, teikimas.“

Belgijos teis?

12 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad taikytina Belgijos teis? ?tvirtina klostantis pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikytinos redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io kodekse, priimtame 1969 m. liepos 3 d. ?statymu (*Moniteur belge*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046, toliau – PVM kodeksas).

13 Negin?ijama, kad iki 1977 m. gruodžio 1 d. kelioni? agent?r? paslaugos, kurias sudar? kelioni? organizavimas u? Europos S?jungos rib?, buvo neapmokestinamos.

14 PVM kodeksas buvo pakeistas 1977 m. lapkri?io 29 d. ?statymu (?sigaliojo 1977 m. gruodžio 1 d.), pagal kur? šios paslaugos buvo apmokestintos PVM.

15 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos taip pat matyti, kad PVM kodeksas buvo vėliau pakeistas 1999 m. gruodžio 28 d. karaliaus dekretu, o šis dekretas taikomas nuo 2000 m. sausio 1 d. Pagal minėtą dekretą kelionių agentūrų paslaugos, susijusios su kelionėmis už Sąjungos ribų, jau nebebuvo prilyginamos tarpininkų veiklai. Tačiau šie sandoriai vis tiek buvo apmokestinami PVM.

Pagrindiniai bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

16 *Jetair* yra pagal Belgijos teisę steigta bendrovė ir, kiek tai susiję su jos kelionių agentūros veikla, PVM mokėtoja. Nuo 2009 m. vasario 1 d. ji prisijungė prie grupės *Travel4you*, kuri taip pat apima kitas šešias bendroves, vykdančias šią veiklą.

17 *Jetair* ir *Travel4you* organizuoja turistines keliones ir tam ji naudoja trečiųjų asmenų paslaugomis, be kita ko, viešbutių ir oro transporto bendrovių.

18 Manydamos, kad už Sąjungos ribų organizuojamos kelionės yra neapmokestinamos PVM, abi ieškovės pateikė prašymus grąžinti PVM, kurį jos privalėjo sumokėti už šias keliones.

19 Pirmas prašymas buvo pateiktas dėl PVM sumos, susijusios su 2001–2006 m. organizuotomis kelionėmis ir nurodytos 2007 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracijoje. Kadangi *Office de contrôle TVA d'Oostende* (Ostendės PVM patikrinimo biuras) nesutiko su prašoma grąžinti suma, jis atskaitė apie 55 700 000 eurų sumą ir surašė pažeidimo protokolą.

20 Antras prašymas buvo pateiktas dėl PVM sumos, susijusios su kelionėmis, organizuotomis 2007–2010 m. sausio mėn., nurodytos 2010 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje. Kadangi *Office de contrôle TVA d'Oostende* nesutiko su prašoma grąžinti suma, jis atskaitė apie 37 600 000 eurų sumą ir surašė pažeidimo protokolą.

21 *Jetair* ir *Travel4you* narės atitinkamai 2010 m. gruodžio 21 d. ir 2011 m. spalio 24 d. pateikė skundus *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Brugės pirmosios instancijos teismas); šis teismas sujungė abi bylas.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ieškovės teigė, kad pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje tvirtintas pereinamojo laikotarpio nuostatas Belgijos įstatymų leidėjas negalėjo prieš patį signaluojant minėtai direktyvai pakeisti savo teisės aktą taip, kad jie prieštarautų minėtai direktyvai. Jos tvirtino, kad pagal jos 26 straipsnio 3 dalį, kuri perkelta į PVM direktyvos 309 straipsnį, kai sandoriai, kuriems vykdyti kelionių agentūra naudoja kitą apmokestinamąjį asmenį teikiamomis paslaugomis arba tiekiamomis prekėmis, buvo vykdomi už Sąjungos ribų, agentūros paslauga turėjo būti neapmokestinama.

23 Kadangi *FOD Financiën* tvirtino atvirkščiai, t. y. kad pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalį Belgijos įstatymų leidėjas galėjo nuspręsti apmokestinti tokius sandorius, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl to, kaip išspręsti pagrindines bylas.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* nusprendė sustabdyti bylą nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Belgijos ?statym? leid?jui leidžiama nacionalin?s teis?s aktus pakeisti taip, kad jis neapmokestinam? paslaug? (šiuo atveju – keliones už S?jungos rib?) tam tikru momentu (1977 m. gruodžio 1 d.), prieš pat ?sigaliojant Šeštajai PVM direktyvai (1978 m. sausio 1 d.), apmokestint? ir taip išvengt? šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje ([PVM] direktyvos 370 straipsnis) ?tvirtintos *standstill* išlygos, kurioje numatyta, kad šias keliones leidžiama apmokestinti ir toliau tik tuo atveju, jei jos buvo apmokestinamos jau prieš Šeštosios direktyvos ?sigaliojim??

2. Ar Belgijos ?statym? leid?jas nuo 1977 m. birželio 13 d. (Šeštosios direktyvos paskelbimo data) prival?jo nutraukti kelioni? už S?jungos rib? apmokestinim??

3. Ar Belgijos ?statym? leid?jas pažeidžia [PVM] direktyvos 309 straipsn?, jei jis kelioni? agent?r?, kiek tai susij? su j? paslaugomis už [S?jungos] rib?, neprilygina tarpininkams ir toliau apmokestina šias paslaugas?

4. Ar [PVM] direktyvos 309, 153, 370 straipsniais ir X priedu d?l to, kad jais valstyb?ms nar?ms suteikiama teis? pasirinkti, ar apmokestinti kelioni? už [S?jungos] rib? paslaugas, pažeidžiami bendrieji Bendrijos teis?s principai, vienodo poži?rio principas, proporcingumo principas ir su laisvu asmen?, prekii? ir paslaug? jud?jimu susijusios nuostatos, be kita ko, [EB 43 ir 56] straipsniai?

5. Ar bendrieji Bendrijos teis?s principai, vis? pirma vienodo poži?rio principas, proporcingumo principas ir PVM neutralumo principas, pažeidžiami d?l to, kad Belgijos valstyb? 1999 m. lapkri?io 28 d. karaliaus dekretu pareig? mok?ti mokest? už keliones už S?jungos rib? nustat? tik kelioni? agent?roms, o tarpininkams tokios pareigos nenustat??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

25 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal EEB sutarties, kuri buvo taikoma priimant Šešt?j? direktyv?, 191 straipsnio antr? pastraip? apie direktyvas pranešama j? adresatams ir jos ?sigalioja nuo tokio pranešimo momento. Taigi taikytina ne Šeštosios direktyvos paskelbimo data, bet pranešimo apie j? atitinkamai valstybei narei data, siekiant nustatyti, kada prasid?jo šios direktyvos perk?limo laikotarpis.

26 Be to, svarbu pažym?ti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamo teis?s akto 1977 m. gruodžio 1 d. pakeitimas buvo atliktas per laikotarp? nuo 1977 m. geguž?s 23 d. pranešimo apie Šešt?j? direktyv? Belgijos Karalystei iki dienos, kai valstyb? nar? tur?jo perkelti ši? direktyv? ? savo nacionalin? teis? pagal min?tos direktyvos 1 straipsn?, t. y. 1978 m. sausio 1 d. Tod?l šis pakeitimas buvo priimtas per Šeštosios direktyvos perk?limo ? atitinkamos valstyb?s nar?s nacionalin? teis? laikotarp?.

27 Taigi pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalimi ir PVM direktyvos 370 straipsniu draudžiama tai, kad iki 1978 m. sausio 1 d. per Šeštosios direktyvos perk?limo ? nacionalin? teis? laikotarp? valstyb? nar? priimt? nuostat?, kuria kei?iamas galioj?s teis?s aktas, pagal kuri? apmokestinami PVM kelioni? agent?r? sandoriai, susij? su kelion?mis už S?jungos rib?.

28 Negin?ijama, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus iki 1977 m. gruodžio 1 d. kelioni? agent?r? paslaugos, susijusios su kelion?mis, vykdomomis už S?jungos rib?, buvo neapmokestinamos, o prad?tos apmokestinti nuo šios dienos, nors Šeštojoje direktyvoje ?tvirtinta

specialia kelionių agentūroms skirta schema, t. y. jos 26 straipsnio 3 dalyje buvo numatyta, jog šios paslaugos neapmokestinamos.

29 Tačiau Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje buvo tvirtina *standstill* išlyga, pagal kurią valstybės narės gali per Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalyje nurodytą laikotarpį ir toliau apmokestinti sandorius, kurie nurodyti šios direktyvos E priede ir kurie neapmokestinami pagal šios direktyvos 15 straipsnį.

30 Nagrinėjamas laikotarpis, kuris yra pereinamasis ir iš pradžių nuo 1978 m. sausio 1 d. nustatytas penkeriems metams, užsitęsęs po šio termino dėl Sąjungos Tarybos neįsikišimo.

31 Iš Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 ir 4 dalių, siejamų su jos 15 straipsniu ir E priedu, matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas valstybėms narėms, kurių teisės aktuose 1978 m. sausio 1 d. buvo numatytas šių paslaugų apmokestinimas, suteikė galimybę nukrypti nuo pareigos neapmokestinti šios direktyvos 26 straipsnio 3 dalyje nurodytą paslaugą.

32 Šis aiškinimas pagrindžiamas ir PVM direktyvos 370 straipsniu, kuri iš esmės buvo perkeltas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies tekstas numatant, kad valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. apmokestino PVM direktyvos X priedo A dalyje išvardytus sandorius, tuos sandorius gali ir toliau apmokestinti. PVM direktyvos X priedo A dalies 4 punkte nurodytas kelionių agentūrų, kurios veikia keleivių vardu ir jų naudai, paslaugų, susijusių su kelionėmis už Sąjungos ribų, teikimas.

33 Anot ieškovių, valstybės narės galėjo ir toliau apmokestinti nagrinėjamus sandorius su slyga, kad pagal nacionalinės teisės aktus šie sandoriai buvo apmokestinami PVM iki 1978 m. sausio 1 d. Tačiau remdamosi 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Rink. p. I-7411, 45 punktas) ieškovų mano, jog ši galimybė neleidžia toms pačioms valstybėms pakeisti savo teisės aktų per Šeštosios direktyvos perkėlimo nacionalinės teisės laikotarpį ir numatyti šių sandorių apmokestinimo.

34 Anot Komisijos, atvirkščiai, nagrinėjamo teisės akto pakeitimas neprieštarauja Šeštajai direktyvai, siejamai su minėtu Sprendimu *Inter-Environnement Wallonie*, atsižvelgiant į aiškias šios direktyvos nuostatas. Ji patikslina, kad nukrypti leidžiančių nuostatų, susijusių su kelionių agentūromis, Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė btent siekdamas atžvelgti į Belgijos Karalystės susirpinimą.

35 Primintina, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, per direktyvai perkelti nacionalinės teisės nustatytą terminą valstybės narės privalo susilaikyti nuo nuostatų, kuriomis gali būti rimtai trukdoma pasiekti šioje direktyvoje nurodytą rezultatą, priemimo (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Inter-Environnement Wallonie* 45 punktą ir 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, Rink. p. I-6057, 121 punktą).

36 Todėl, kalbant apie Šeštąją direktyvą, svarbu patikrinti, ar per jai perkelti nacionalinės teisės nustatytą terminą valstybės narės priimta priemonė, kuria pakeistas nacionalinis teisės aktas numatant nagrinėjamų sandorių apmokestinimą, buvo tokia, kuria gali būti rimtai trukdoma pasiekti šioje direktyvoje nurodytą rezultatą.

37 Šiuo klausimu, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 31 punkte, jei valstybės narės apmokestino nagrinėjamus sandorius 1978 m. sausio 1 d., jos galėjo toliau juos apmokestinti ir po šios dienos. Kadangi Šeštojoje direktyvoje kaip atskaitos taškas toliau galimoms taikyti apmokestinimo priemonėms buvo aiškiai nustatyta 1978 m. sausio 1 d. data, negalima manyti, kad prieš šį datą per šios direktyvos perkėlimo nacionalinės teisės laikotarpį priimtas įstatymas, kuriame numatytas nagrinėjamų sandorių apmokestinimas, buvo toks, kuriuo gali būti rimtai

trukdoma pasiekti šioje direktyvoje nurodytą rezultatą.

38 Todėl? pirmuosius du klausimus reikia atsakyti taip: tai, kad iki 1978 m. sausio 1 d. per Šeštosios direktyvos perkėlimo? nacionalinį teis? laikotarp? valstyb? nar? priėm? nuostat?, kuria buvo pakeistas galioj?s teis?s aktas, ir apmokestino PVM kelioni? agent?r? sandorius, susijusius su kelion?mis už S?jungos rib?, neprieštarauja Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 daliai ir PVM direktyvos 370 straipsniui.

D?l trečiojo klausimo

39 Trečiuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar valstyb? nar? pažeidžia PVM direktyvos 309 straipsn?, jei ji kelioni? agent?r? paslaug? neprilygina tarpinink? paslaugoms, kai jos susijusios kelion?mis už S?jungos rib?, ir jas apmokestina PVM.

40 PVM direktyvos 309 straipsnyje, kuris yra skyriuje, skirtame specialiai kelioni? agent?roms skirtai schemai, kuri? tvirtinta šios direktyvos 306–310 straipsniuose ir kurios taikymo sritis apibr?žta min?tame 306 straipsnyje, numatytas tam tikr? kelioni? agent?r? paslaug?, t. y. paslaug?, teikiam? už S?jungos rib?, kuri? teikimas laikomas tarpininkavimo veikla, kuri neapmokestinama pagal 153 straipsn?, neapmokestinimas.

41 Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, PVM direktyvos 370 straipsnyje vis dėlto leidžiama nukrypti nuo šios nuostatos suteikiant valstyb?ms nar?ms galimyb? apmokestinti nagrin?jamus sandorius, jei jie buvo apmokestinami 1978 m. sausio 1 d.

42 Darytina išvada, kad jei valstyb? nar? ?gyvendina ši? sąlyg?, nedraudžiama taikyti PVM direktyvos 309 straipsnio nuostat?.

43 Taigi? treči?j? klausim? reikia atsakyti taip: valstyb? nar? nepažeidžia PVM direktyvos 309 straipsnio, jei ji kelioni? agent?r? paslaug? neprilygina tarpinink? paslaugoms, kai šios paslaugos susijusios su kelion?mis už S?jungos rib?, ir jas apmokestina PVM, nes ji apmokestino PVM šias paslaugas 1978 m. sausio 1 d.

D?l ketvirtojo klausimo

44 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 370 straipsniu, siejamu su X priedo A dalies 4 punktu, pažeidžiama S?jungos teis?, ypa? bendrieji teis?s principai, vienodo poži?rio principas, proporcingumo principas ir su laisvu asmen?, prek? ir paslaug? judėjimu susijusios nuostatos, dėl to, kad jais valstyb?ms nar?ms suteikiama teis? pasirinkti, ar apmokestinti kelioni? už S?jungos rib? paslaugas.

45 Taigi, kaip matyti iš atsakymo? treči?j? klausim?, pagal tą pat? 370 straipsn? ir X priedo A dalies 4 punkt? leidžiama valstyb?ms nar?ms apmokestinti kelioni? agent?r? paslaugas, susijusias su už S?jungos rib? vykdomais sandoriais, arba j? neapmokestinti, jei jos šias paslaugas apmokestino 1978 m. sausio 1 d.

46 Savaimė suprantama, kad suteikiant tokio? galimyb? valstyb?ms nar?ms šiuo straipsniu buvo? tvirtinta skirtinga tvarka valstyb?se nar?se, kurios, juo remdamosi, apmokestina nagrin?jamas paslaugas ir kurios, taikydamos PVM direktyvos 309 straipsnyje? tvirtintas taisykles, neapmokestina tą pa?i? paslaug?.

47 Tačiau kalbama apie išimtin? galimyb?, jei tenkinama min?tame straipsnyje? tvirtina sąlyga.

48 Taigi, kaip anksčiau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, šios nukrypti leidžiančios tvarkos tolesnis taikymas atspindi laipsnišką ir dalinį nacionalinės teisės aktų PVM srityje suderinimą (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, Rink. p. I-11479, 50 punktą). Šis numatytas suderinimas dar nėra pasiektas, nes Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte ir PVM direktyvos 370 straipsnyje valstyboms narėms leidžiama toliau taikyti tam tikras nuostatas, kurios joms nacionalinės teisės aktuose buvo tvirtintos 1978 m. sausio 1 d. ir kurios, nesant tokio leidimo, būtų su šiomis direktyvomis nesuderinamos (šiuo klausimu dži Šeštosios direktyvos žr. ministro Sprendimo *Eurodental* 51 punktą).

49 Sąjungos teisės aktų leidėjas turi tvirtinti galutiną neapmokestinimo PVM tvarką ir laipsniškai suderinti nacionalinės teisės aktus PVM srityje (žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, Rink. p. I-6049, 39 punktą).

50 Kadangi Sąjungos teisės aktų leidėjas ne tvirtino šios galutinės tvarkos ir valstybės narės gali ir toliau taikyti galiojančius teisės aktus, reikia pripažinti, kad skirtumų valstybėse narėse gali likti ir jie neprieštaraus Sąjungos teisei.

51 Todėl ketvirtą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 370 straipsniu, siejama su X priedo A dalies 4 punktu, nepažeidžiama Sąjungos teisė dėl to, kad jais valstybėms narėms suteikiama teisė pasirinkti, ar apmokestinti kelionių agentūrų paslaugas, susijusias su kelionėmis už Sąjungos ribas.

Dži penktojo klausimo

52 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar valstybė narė pažeidžia Sąjungos teisę, ypač vienodo požiūrio principą, proporcingumo principą ir mokesčių neutralumo principą, kelionių agentūras, kaip jos suprantamos pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalį ir PVM direktyvos 306 straipsnį, vertindama kitaip nei tarpininkus ir numatydamą tokį taisyklę, kaip 1999 m. lapkričio 28 d. karaliaus dekretas, pagal kurį tik kelionių agentūrų, bet ne tarpininkų paslaugos, susijusios su kelionėmis už Sąjungos ribas, yra apmokestinamos.

53 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad pagal vienodo požiūrio principą, kurio atitikmuo PVM srityje yra mokesčių neutralumo principas, reikalaujama, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (žr., be kita ko, 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 ir 51 punktus ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *Efir*, C-19/12, 35 punktą).

54 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje ir PVM direktyvos 306 straipsnyje kelionių agentūros, kurioms taikoma speciali PVM schema, apibrėžiamos kaip tos, kurios sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Pagal šias nuostatas iš specialios kelionių agentūroms skirtos schemos aiškiai pašalinamos kelionių agentūros, kurios veikia vien kaip tarpininkės.

55 Iš minėtų nuostatų matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas manė, jog šie dviejų kelionių agentūrų kategorijų padėtis nebuvo panaši. Taigi Teisingumo Teismas jau anksčiau pažymėjo, kad kelionių agentūrų, numatytų Šeštojoje direktyvoje, veikla apibūdinama tuo, kad jos yra tokie subjektai, kurie savo vardu organizuoja keliones ar turistinius turus ir kurie, teikdami paslaugas, naudojami kitą apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis (žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 23 punktą).

56 Darytina išvada, kad nacionalinis įstatymų leidėjas nepažeidžia Sąjungos teisės ir visų pirma neprieštarauja vienodo požiūrio arba mokesčių neutralumo principams, jei skirtingai vertina šias dvi tokio subjekto kategorijas.

57 Kalbant apie proporcingumo principą, pakanka konstatuoti, kad rodymų, kuriais būtų galima pagrįsti šio principo pažeidimą, nebuvo pateikta.

58 Todėl penktąjį klausimą reikia atsakyti taip: valstybų narė nepažeidžia Sąjungos teisės, ypač vienodo požiūrio principo, proporcingumo principo ir mokesčių neutralumo principo, kelionių agentūras, kaip jos suprantamos pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalį ir PVM direktyvos 306 straipsnį, vertindama kitaip nei tarpininkus ir numatydama tokią taisyklę, kaip 1999 m. lapkričio 28 d. karaliaus dekretas, pagal kurį tik kelionių agentūrų, bet ne tarpininkų paslaugas, susijusias su kelionėmis už Sąjungos ribų, yra apmokestinamos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Tai, kad iki 1978 m. sausio 1 d. per Šeštosios direktyvos 77/388 perkėlimo nacionalinę teisę laikotarpį valstybų narė priėmė nuostatą, kuria buvo pakeistas galiojusių teisės aktas, ir apmokestino pridėtinės vertės mokesčiu kelionių agentūrų sandorius, susijusius su kelionėmis už Europos Sąjungos ribų, neprieštarauja 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 28 straipsnio 3 daliai ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 370 straipsniui.**
- 2. Valstybų narė nepažeidžia Direktyvos 2006/112 309 straipsnio, jei ji kelionių agentūrų paslaugų neprilygina tarpininkų paslaugoms, kai šios paslaugos susijusios su kelionėmis už Sąjungos ribų, ir jas apmokestina pridėtinės vertės mokesčiu, nes ji apmokestino pridėtinės vertės mokesčiu šias paslaugas 1978 m. sausio 1 d.**
- 3. Direktyvos 2006/112 370 straipsniu, siejamu su X priedo A dalies 4 punktu, nepažeidžiama Sąjungos teisė dėl to, kad jais valstybų narėms suteikiama teisė pasirinkti, ar apmokestinti kelionių agentūrų paslaugas, susijusias su kelionėmis už Sąjungos ribų.**
- 4. Valstybų narė nepažeidžia Sąjungos teisės, ypač vienodo požiūrio principo, proporcingumo principo ir mokesčių neutralumo principo, kelionių agentūras, kaip jos suprantamos pagal Šeštosios direktyvos 77/388 26 straipsnio 1 dalį ir Direktyvos 2006/112 306 straipsnį, vertindama kitaip nei tarpininkus ir numatydama tokią taisyklę, kaip 1999 m.**

lapkri?io 28 d. karaliaus dekretas, pagal kuri? tik kelioni? agent?r?, bet ne tarpinink? paslaugos, susijusios su kelion?mis u? S?jungos rib?, yra apmokestinamos.

Para?ai.

* Proceso kalba: oland?.