

Lieta C-200/04

Finanzamt Heidelberg

pret

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem – 26. panta 1. punkts – Piem?rošanas joma – Komplekss pakalpojums, kas ietver nok??šanu galam?r?a valst? un/vai uztur?šanas taj?, k? ar? valodu apm?c?bu – Pamata pakalpojums un papildu pakalpojumi – J?dziens – Direkt?va 90/314/EEK par kompleksiem ce?ojumiem, kompleks?m br?vdien?m un kompleks?m ekskursij?m

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [M. Poiares Maduro] secin?jumi, sniegti 2005. gada 16. j?nij?

Tiesas spriedums (otr? pal?ta) 2005. gada 13. oktobr?

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem – Piem?rošanas joma – Uz??m?ji, kas nav ce?ojumu a?enti un kas pied?v? pakalpojumus, ko veido valodu apguves un m?c?bu ?rvalst?s ce?ojumu organiz?šana – Iek?aušana

(Padomes Direkt?vas 77/388 26. pants)

Atbilstoši judikat?rai iemesli, kas ir pamat? ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 77/388 26. pant? dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanas jom?, t?d? paš? m?r? attiecas uz gad?jumu, kad uz??m?js nav ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?, bet veic identiskus dar?jumus citas darb?bas ietvaros. Tom?r nav pamata uzlikt uz??m?jam nodok?us saska?? ar min?to pantu, ja pakalpojumiem, kas sa?emti no trešaj?m person?m, lai nodrošin?tu tos pakalpojumus, kas ir galvenok?rt saist?ti ar šiem dar?jumiem, ir tikai papildu raksturs sal?dzin?jum? ar pašas š?s sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem

Tom?r, ja uz??m?js papildus pakalpojumiem, kuri saist?ti ar š?s sabiedr?bas klientu valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, parasti pied?v? saviem klientiem ar? ce?ojumu pakalpojumus, b?tiski ietekm? maksu par komplekso pakalpojumu, k?, piem?ram, p?vad?jumus uz galam?r?a valsti un/vai uztur?šanas taj?, tad šie pakalpojumi nav uzskat?mi vienk?rši par papildu pakalpojumiem. Š?di pakalpojumi sal?dzin?jum? ar to š? uz??m?ja klientiem pied?v?to pakalpojumu cenu, kuri saist?ti ar valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, nav tikai mazsvar?ga da?a.

Šajos apstākļos Sestās direktīvas 26. pants ir interpretējams tādā, ka tas attiecas uz uzņēmumu, kas piedāvā pakalpojumus, kurus veido valodu apguves un mācību īrvalsts ceļojumu organizāšana, un kas par samaksu par kompleksu pakalpojumu klientiem savā vārdā nodrošina uzturēšanos īrvalsts laikposmā no trim līdz desmit mēnešiem un šim mērķim izmanto citu nodokļu maksātāju pakalpojumus.

(sal. ar 22., 24., 27.–29., 48. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2005. gada 13. oktobrī (*)

Sestā PVN direktīva – pāšs režīms ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem – 26. panta 1. punkts – Piemērošanas joma – Komplekss pakalpojums, kas ietver nokļūšanu galamērķa valstī un/vai uzturēšanos tajā, kā arī valodu apmācību – Pamata pakalpojums un papildu pakalpojumi – Jādziens – Direktīva 90/314/EEK par kompleksiem ceļojumiem, kompleksā brīvdienām un kompleksā ekskursijām

Lieta C-200/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2004. gada 18. martā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 5. maijā, tiesvedībā

Finanzamt Heidelberg

pret

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], tiesneši R. Šintgens [R. Schintgen], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], P. Kāris [P. Kāris] un Dž. Arestis [G. Arestis] (referenti),

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekretāre M. Fereira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ģemot vārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 28. aprīlī,

ģemot vārā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

– *iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* vārdā – H. J. Filips [H. J. Philipp] un R. Binders [R. Binder], *Wirtschaftsprüfer Steuerberater*, kam palīdz G. Vegšeidrs [G. Wegscheider], advokāts,

– Vācijas valdības vārdā – A. Tīmane [A. Tiemann] un K. Šulce-Bāra [C. Schulze-Bahr],

pārstrādes,

- Grieķijas valdības vārdā – S. Spiropuls [S. Spyropoulos] un D. Kalogirs [D. Kalogiros], kā arī M. Tasopulu [M. Tassopoulou], pārstrādei,
- Kipras valdības vārdā – E. Simeonidu [E. Simeonidou], pārstrādei,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un K. Gross [K. Gross], pārstrādei,

noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 16. jūnijā,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 26. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šie jautājumi radās par vāc starp *Finanzamt Heidelberg* (Heidelbergas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (turpmāk tekstā – “*iSt*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksāšanu atbilstoši kompetentu iestāžu veiktajai šīs sabiedrības apgrozījuma 1995.–1997. gadā pārbaudei.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas X sadaļa, kura attiecas uz atbrīvojumiem, ietver 13. pantu ar nosaukumu “Atbrīvojumi valsts teritorijā”, kas ir formulēts šādi:

“A. Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienų noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstoši noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

i) bērnū vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līgumīgus mērķus;

[..].”

4 Sestās direktīvas XIV sadaļa ar nosaukumu “paši režīmi” ietver 26. pantu, kura nosaukums ir “pašs režīms ceļojumu aģentiem” un kura 1. un 3. punkts ir noteikts:

“1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem paši savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas, dalībvalstis piemēro pievienotās vērtības nodokli ceļojumu aģentu darbībai saskaņā ar šo panta

noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ceļojumu aģentiem, kuri darbojas tikai kā starpnieki un nodokļu uzskaiti veic saskaņā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu. Šajā pantā jādziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

[..]

3. Ja darījums, ko ceļojumu birojs [aģents] uzticējis citiem nodokļa maksātājiem, šie maksātāji veic ārpus Kopienas, ceļojumu aģenta pakalpojumu uzlikto par atbrīvotu starpnieka darbību, uz ko attiecas 15. panta 14. punkts. Ja šos darījumus veic gan Kopienā, gan ārpus tās, atbrīvot var tikai to ceļojumu aģenta pakalpojumu daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas.”

5 Saskaņā ar 1. pantu Padomes 1990. gada 13. jūnija Direktīvā 90/314/EEK par kompleksiem ceļojumiem, kompleksu brīvdienām un kompleksu ekskursijām (OV L 158, 59. lpp.), tās nolūks ir “tuvināt dalībvalstu normatīvos un administratīvos aktus attiecībā uz kompleksiem pakalpojumiem, ko pārdod vai piedāvā tirdzniecībā Kopienas teritorijā”.

6 Minētās direktīvas 2. pants definē “kompleksu pakalpojumu” kā “iepriekš sagatavotu vismaz divu šē turpmāk uzskaitītu pakalpojumu apvienojumu, kas pārdots vai piedāvāts tirdzniecībā par kopēgu cenu un attiecas uz laika posmu, kas garāks par divdesmit četru stundām, vai kurš ietver izmitināšanu:

- a) transports,
- b) izmitināšana,
- c) citi tīrisma pakalpojumi, kas nav palīgpakalpojumi attiecībā uz transportu vai izmitināšanu un aizņem proporcionāli ievērojamu daļu kompleksajā pakalpojumā”.

Valsts tiesiskais regulējums

7 Pamata procesa piemērojamās atbilstošās valsts tiesību normas ir 1993. gada Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993 I, 565. lpp.*, turpmāk tekstā – “*UStG 1993*”) 4. panta 23. un 25. punkts.

8 Šā likuma 4. panta 23. punkts nosaka, ka no nodokļa ir atbrīvoti izmitināšanas, uzturēšanas un citi pakalpojumi graudā, ko sniedz personas un iestādes, kuras galvenokārt uzņem jauniešus audzināšanas, izglītības vai tīrīkizglītības, vai jaundzimušo aprūpes nolūkā, ja pakalpojumi tiek sniegti jauniešiem vai arī personām, kuras nodarbojas ar viņu audzināšanu, izglītību, tīrīkizglītību vai aprūpi.

9 *UStG 1993* 25. pants, kas attiecas uz nodokļa noteikšanu ceļojumu pakalpojumiem, nosaka:

“1. Turpmāk minētās tiesību normas attiecas uz tādām uzņēmējām sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem, kas nav paredzēti pakalpojuma saņēmējai uzņēmumam, ja uzņēmējs veic darījumus ar pakalpojuma saņēmēju savā vārdā un izmanto trešo personu sniegtus ceļojumu pakalpojumus. Uzņēmējai sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par citiem pakalpojumiem. Ja uzņēmējs viena ceļojuma ietvaros sniedz pakalpojuma saņēmējam vairākus šāda veida pakalpojumus, tie ir uzskatāmi par “citu” pakalpojumu. Cita pakalpojuma sniegšanas vieta ir nosakāma atbilstoši 3.a panta 1. punktam. Trešo personu sniegtie pakalpojumi ir trešo personu veiktās preču piegādes un citi pakalpojumi, no kuriem labumu gūst tieši ceļotāji.

2. Cits pakalpojums ir atbrīvots no nodokļiem, ja attiecīgā trešo personu pakalpojumi ir sniegti trešās valsts teritorijā.

[..]

3. Cita pakalpojuma vērtība atbilst starpībai starp summu, ko pakalpojuma saņēmējs maksā, lai saņemtu pakalpojumu, un summu, ko uzņēmējs maksā par trešo personu pakalpojumiem.

[..]

4. Atkāpjoties no 15. panta 1. punkta, uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt iepriekš samaksāto PVN summu, kas viņam bija atsevišķi aprēķināta par trešo personu pakalpojumiem. Attiecībā uz pārējo ir spēkā 15. pants.

[..]"

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

10 *IST* ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas darbojas atbilstoši Vācijas tiesībām. Savas darbības ietvaros tā saviem klientiem cita starpā piedāvā programmas ar nosaukumiem *High-School* un *College*.

11 Programma *High-School* ir paredzēta skolēniem vecumā no 15 līdz 18 gadiem, kas uz trim, pieciem vai desmit mēnešiem vēlas doties uz *high school* vai tai pielīdzinātu skolu valstīs, jo paši uz angļiski runājošām valstīm. Pretendenti, kuri ir nodomājuši piedalīties šajā programmā, iesniedz pieteikumu *IST*, kas pēc intervijas ar viņiem lemj par pieteikuma pieņemšanu. Izvēlētājam personām *IST* apņemas sagādāt vietu skolāna izvēlētājam *high school*.

12 No lūmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka tad, ja programma *High-School* norisinās Amerikas Savienotajās Valstīs, skolēnu uzturēšanās laiks uzņem viesīmenē, kas ir izvēlēta sadarbībā ar *IST* vietējo partnerības organizāciju. Šīs organizācijas izvēlas personu, kas ir skolēna kontaktpersona *high school* atrašanās vietā un viesīmenes dzīvesvietā. Ar šīs pašas organizācijas starpniecību skolēns kopā ar citiem skolēniem, kuri piedalās skolēnu apmaiņā, var doties ekskursijās uzņēmējvalstī, braucot ar autobusu vai lidmašīnu.

13 Šajos apstākļos *IST* piedāvātais kompleksais pakalpojums ietver turp un atpakaļ lidojumu no Frankfurtes pie Mainas uz Amerikas Savienotajām Valstīm gida pavadībā, aviopakalpojumus Vācijas teritorijā, aviopakalpojumus turp un atpakaļ lidojumiem Amerikas Savienoto Valstu teritorijā līdz pat galamērķim, mājokli un uzturēšanu viesīmenē, studijas izvēlētājam *high school*, partnerības organizācijas un tās vietējo sadarbības partneru pakalpojumus uzturēšanās laikā, sagatavošanas intervijas un materiālus, kā arī ceļojumu atcelšanas apdrošināšanu.

14 Studentiem un bakalauriem paredzētās programmas *College* ietvaros partnerības organizācija rūpējas par dalībnieku uzturēšanu uz laiku no viena līdz trim trimestriem izvēlētājam *college*, no līdzekļiem, ko tā par saviem pakalpojumiem saņem no *IST*, samaksājot mēcību maksu par studējošo vietām šajā *college*. Dalībnieki, kuri savus lidojumus rezervē paši, netiek uzņemti un izvietoti viesīmenēs, bet gan izvēlētājam *college*.

15 Vispirms *Finanzamt* uzskatīja, ka *IST* veiktie darījumi ir ceļojumu darījumi atbilstoši *UStG* 1993 25. pantam, bet galu galā nolēma, ka tie tiešām sniedz pakalpojumus ar izglītības vai apmācības mērķi, kas ir atbrīvoti saskaņā ar šo likuma 4. panta 23. punktu. Tā kā sniegtos pakalpojumus *Finanzamt* uzskatīja par atbrīvojamiem darījumiem, par kuriem nav iespējams atskaitīt saņemto PVN, tā samazināja minētās sabiedrības deklarāto PVN pārpalikumu par

1995.–1997. gadu.

16 *ISt* par šo l?mumu iesniedza pras?bu kompetentaj? *Finanzgericht* (Finanšu ties?), prasot palielin?t priekšnodok?a summu par attiec?gajiem trim gadiem. *Finanzgericht* atzina *iSt* pras?bu un nol?ma, ka sniegtie pakalpojumi ir ce?ojumu pakalpojumi *UStG 1993 25.* panta izpratn? un ka š? paša likuma 4. panta 23. punkts nav piem?rojams.

17 *Finanzamt* iesniedza *Bundesfinanzhof* (Feder?lajai Finanšu tiesai) s?dz?bu *Revision* k?rt?b?, kura nol?ma atlikt jaut?juma izskat?šanu p?c b?t?bas un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai Direkt?vas 77/388 [...] 26. pant? noteiktais ?pašais rež?ms ce?ojumu a?entiem ir attiecin?ms ar? uz programmu, kas saucas *High School* un *College* un ir saist?tas ar uztur?šanas ?rvalst?s laikposm? no trim l?dz desmit m?nešiem, organizatoru dar?jumiem, ko min?tais organizators pied?v? sav? v?rd? un kuru ?stenošanai tas izmanto citu nodok?u maks?t?ju pakalpojumus?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

18 Uzdodot šo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai ir izpild?ti nosac?jumi Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkta piem?rošanai, ja uz??m?js saviem klientiem, kuri maks? par kompleksu pakalpojumu, pied?v? programmas ar nosaukumiem *High-School* un *College*, kur?s ietilpst ar? uztur?šan?s ?rvalst?s laikposm? no trim l?dz desmit m?nešiem valodas apguves nol?k?.

19 Lai atbild?tu uz uzdoto jaut?jumu, ir j?p?rbauda, vai sabiedr?ba *iSt* darbojas sav? v?rd? un vai tai piem?t uz??m?jiem, uz kuriem attiecas ?pašais rež?ms ce?ojumu a?entiem, rakstur?gs ?paš?bas, un vai t? saviem dar?jumiem izmanto citu nodok?u maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumus.

20 Pirmk?rt, saska?? ar judikat?ru str?dos par Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanu valsts tiesas kompetenc? ir lemt, vai šis nosac?jums ir izpild?ts vai ne, iev?rojot attiec?go faktu kopumu un jo ?paši uz??m?ja un t? klientu l?gumisko saist?bu raksturu (šaj? sakar? skat. 1992. gada 12. novembra spriedumu liet? C?163/91 *Van Ginkel*, *Recueil*, l?5723. lpp., 21. punkts). Turkl?t no l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka dar?jumus, uz kuriem galvenok?rt attiecas šis l?mums, pras?t?js pamata proces? nedarbojas k? pilnvarnieks.

21 Otrk?rt, attiec?b? uz uz??m?ja statusu Sest?s direkt?vas 26. panta izpratn? no judikat?ras izriet, ka ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju sniegtajiem pakalpojumiem ir rakstur?gs tas, ka tos visbiež?k veido vair?ki pakalpojumi, it ?paši transporta un izmitin?šanas jom?, kas tiek sniegti gan dal?bvalsts teritorij?, kur? atrodas ce?ojumu a?enta juridisk? adrese vai past?v?g? p?rst?vniec?ba, gan ?rpus t?s. Parasto ties?bu normu par nodok?a uzlikšanas vietu, nodok?a uzlikšanas b?zi un priekšnodok?a atskait?šanu piem?rošana šiem uz??mumiem rad?tu praktiskas gr?t?bas sniegto pakalpojumu liel? skaita un lokaliz?cijas d?? un trauc?tu to darb?bu. Lai š?m darb?b?m piem?rotu ?pašas ties?bu normas, Kopien? likumdev?js Sest?s direkt?vas 26. panta 2., 3. un 4. punkt? ir noteicis ?pašu PVN rež?mu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Van Ginkel*, 13.–15. punkts; 1998. gada 22. oktobra spriedumu liet? C?308/96 un C?94/97 *VA Madgett un Baldwin*, *Recueil*, l?6229. lpp., 18. punkts, un 2003. gada 19. j?nija spriedumu liet? C?149/01 *First Choice Holidays*, *Recueil*, l?6289. lpp., 23. un 24. punkts).

22 Šaj? sakar? Tiesa ir nospriedusi, ka iemesli, kas ir pamat? ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, t?d? paš? m?r? attiecas uz gad?jumu, kad uz??m?js nav ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?, bet veic identiskus dar?jumus citas darb?bas ietvaros. Rezult?t?, interpret?jot Sest?s direkt?vas 26. pantu t?d?j?di,

ka tas ir piemērojams vienīgi uz??m?jiem, kas ir ce?ojumu a?enti vai ce?ojumu r?kot?ji šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?, identiski pakalpojumi b?tu pak?auti daž?diem nosac?jumiem atkar?b? no uz??m?ja form?l? statusa (iepriekš min?tais spriedums liet? *Madgett* un *Baldwin*, 20. un 21. punkts).

23 Pamata proces? ir konstat?ts, ka *iSt* nav ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?. Jebkur? gad?jum? ir j?nosaka, vai š? sabiedr?ba veic dar?jumus, kas ir identiski š?du a?entu vai r?kot?ju veiktajiem dar?jumiem.

24 Ir j?atz?st, ka *iSt* programmu *High-School* un *College* ietvaros veic dar?jumus, kas ir identiski vai katr? zi?? piel?dzin?mi ce?ojumu a?entu vai ce?ojumu r?kot?ju dar?jumiem. Š? sabiedr?ba pied?v? pakalpojumu, kas saist?ti ar t?s klientu gaisa p?rvad?jumiem un/vai vi?u uztur?šanas galam?r?a valst?, un, lai sniegtu pakalpojumu, kas liel?koties ir saist?ti ar š?da veida darb?bu, t? izmanto citu nodok?u maks?t?ju, proti, viet?j?s partner?bas organiz?cijas un aviosabiedr?bu, pakalpojumus Sest?s direkt?vas 26. panta izpratn?.

25 Šajos apst?k?os ir j?nosaka, vai par *iSt* veiktajiem dar?jumiem, kuros ir izmantoti citu nodok?u maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumi, ir j?apr??ina PVN saska?? ar min?to 26. pantu.

26 Šaj? sakar? nav izsl?gts, ka uz??m?ji, kuri sniedz pakalpojumus, kas parasti ir saist?ti ar ce?ojumiem, izmanto trešo personu sniegtos ce?ojumu pakalpojumus, kuri veido maz?ku kompleks? pakalpojuma cenas da?u sal?dzin?jum? ar citiem šo uz??m?ju sniegtajiem pakalpojumiem. Šie trešo personu sniegtie pakalpojumi paši par sevi nav klientu m?r?is, bet gan l?dzeklis, lai sa?emtu š? uz??m?ja sniegto pamata pakalpojumu ar vislab?kajiem nosac?jumiem (skat. šaj? sakar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Madgett* un *Baldwin*, 24. punkts).

27 Ir j?atz?st, ka šajos apst?k?os trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem ir tikai papildu raksturs sal?dzin?jum? ar pašas š?s sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem un nav pamata uzlikt uz??m?jam nodok?us saska?? ar Sest?s direkt?vas 26. pantu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Madgett* un *Baldwin*, 25. punkts).

28 Tom?r šaj? sakar? ir j?atz?m? – ja t?ds uz??m?js k? *iSt* papildus pakalpojumiem, kuri saist?ti ar š?s sabiedr?bas klientu valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, parasti pied?v? saviem klientiem ar? ce?ojumu pakalpojumus, kas b?tiski ietekm? maksu par komplekso pakalpojumu, k?, piem?ram, p?rvad?jumus uz galam?r?a valsti un/vai uztur?šanas taj?, tad šie pakalpojumi nav uzskat?mi vienk?rši par papildu pakalpojumiem. No l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka attiec?gie pakalpojumi sal?dzin?jum? ar to *iSt* klientiem pied?v?to pakalpojumu cenu, kuri saist?ti ar valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, nav tikai mazsvar?ga da?a.

29 Š?dos apst?k?os Sest?s direkt?vas 26. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz t?du uz??m?ju k? *iSt*, kurš, sa?emot samaksu par kompleksu pakalpojumu, papildus ar klientu valodu apm?c?bu un izgl?t?bu saist?tiem pakalpojumiem parasti pied?v? saviem klientiem ar? no citiem nodok?u maks?t?jiem sa?emtus pakalpojumus, k?, piem?ram, p?rvad?jumu uz galam?r?a valsti un/vai uztur?šanas taj?.

30 Tom?r, iesniedzot savus apsv?rumus Tiesai, š?du piem?rošanu ir apstr?d?jušas vair?kas dal?bvalstis, pamatojoties uz to, ka *iSt* veiktie dar?jumi nek?d? veid? nav uzskat?mi par min?taj? Direkt?vas pant? paredz?tajiem dar?jumiem.

31 K? pirm? Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanu ir apstr?d?jusi V?cijas vald?ba, pamatojot, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru ce?ojumi skol?nu apmai?as ietvaros, kas ilgst vienu semestri vai vienu gadu, kuru m?r?is ir saskarsme ar skol?niem uz??m?jas valsts skol?, lai

iepaž?tos ar t?s civ?kiem un kult?ru, un kuras laik? skol?ns uzturas br?vpr?t?g? vies?imen? k? ?imenes loceklis, nav ce?ojumi Direkt?vas 90/314 izpratn? (1999. gada 11. febru?ra spriedums liet? C?237/97 *AFS Intercultural Programs Finland, Recueil*, I?825. lpp., 34. punkts). Šaj? jaut?jum? Kipras vald?ba piebilst, ka, ?emot v?r? *iSt* veikto dar?jumu glob?lo raksturu, pamata pakalpojumu veido iesp?ja piedal?ties valodu apm?c?b? un ka šis pakalpojums nav uzskat?ms par parastu ce?ojumu pakalpojumu Sest?s direkt?vas 26. panta noz?m?.

32 Ar saviem argumentiem V?cijas vald?ba un Kipras vald?ba b?t?b? apgalvo, ka *iSt* pied?v?t? valodu apguve uztur?šan?s programmu *High-School* un *College* ietvaros neietilpst ce?ojumu j?dzien? atbilstoši Sest?s direkt?vas 26. pantam.

33 Šaj? sakar? ir j?secina, ka Tiesas v?rt?jums iepriekš min?taj? spriedum? liet? *AFS Intercultural Programs Finland* ne tikai neattiecas uz Sest?s direkt?vas piem?rošanu, bet turkl?t ir j?atz?st, ka min?taj? spriedum? izkl?st?tie apsv?rumi nek?d? veid? neattiecas uz min?t?s direkt?vas 26. panta piem?rošanu.

34 Patieš?m ir taisn?ba, ka min?tais pants neietver ce?ojuma j?dziena defin?ciju. Tom?r, lai piem?rotu pašu šo pantu, nav vispirms j?preciz? ce?ojuma sast?vda?as. Tik tieš?m, š? ties?bu norma ir piem?rojama ar nosac?jumu, ka attiec?gais uz??m?js atbilst uz??m?ja, uz kuru attiecas ce?ojumu a?enta ?pašais rež?ms, paz?m?m, ka tas darbojas sav? v?rd? un izmanto saviem dar?jumiem citu nodok?u maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumus. Turkl?t vien?gais krit?rijs saska?? ar Sest?s direkt?vas 26. pantu, š? panta piem?rošanai dar?jumiem, par kuriem uz??m?jam ir j?maks? nodoklis, ir tas, vai ce?ojumu pakalpojumam ir pamata vai papildu raksturs.

35 Turkl?t, ja par pamatotiem tiek atz?ti šaj? sakar? sniegtie apsv?rumi, jo ?paši V?cijas vald?bas apsv?rumi, Sest?s direkt?vas 26. pants b?tu piem?rojams atkar?b? no pied?v?t? ce?ojuma m?r?a un uztur?šan?s ilguma galam?r?a valst?. Š?das interpret?cijas rezult?t? tiktu rad?ts v?l viens papildu nosac?jums iesp?jamai min?t? panta piem?rošanai.

36 Tom?r nav pamata secin?t, ka Kopienu likumdev?js Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanu ir v?l?jies saist?t ar vienu vai ab?m š?m paz?m?m, proti, ce?ojuma m?r?i un uztur?šan?s ilgumu galam?r?a valst?. Cit?ds secin?jums šaj? jaut?jum? var iev?rojami sašaurin?t min?t? panta saturu un neb?tu sader?gs ar taj? noteikto ?pašo rež?mu.

37 Turkl?t ir ac?mredzams, ka š?ds papildu nosac?jums attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 26. panta ?stenošanu var rad?t atš?ir?bas starp uz??m?jiem, pamatojoties uz uztur?šan?s, ko tie pied?v? galam?r?a valst?, nol?ku, un nenoliedzami novestu pie attiec?go uz??m?ju savstarp?j?s konkurences izkrop?ošanas, k? ar? apdraud?tu Sest?s direkt?vas vienotu piem?rošanu.

38 Otr?m k?rt?m V?cijas vald?ba uzskata, ka Sest?s direkt?vas 26. pants nav piem?rojams pamata proces?, jo *iSt* veiktie dar?jumi, kuri attiecas uz t?s klientu valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, pieder dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar *UStG* 1993 4. panta 23. punktu. Š? vald?ba b?t?b? ar? apgalvo, ka gad?jum?, ja veiktie dar?jumi *ratione materiae* ir atbr?vojami no nodok?a saska?? ar Sesto direkt?vu un jo ?paši t?s 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunktu, min?taj? 26. pant? paredz?tais ?pašais nodok?u noteikšanas rež?ms nav piem?rojams.

39 Šaj? sakar? nav pamata apgalvot, ka iepriekš min?t? 26. panta piem?rošana ir atkar?ga no š?da nosac?juma. J?nor?da, ka dar?jumi, kas saist?ti ar trešo personu pre?u pieg?d?m un pakalpojumiem, par kuriem uz??m?jam ir j?maks? nodoklis atbilstoši šim pantam, saska?? ar vien?go krit?riju balst?s uz to, vai ce?ojums ir papildu vai pamata pakalpojums.

40 Turkl?t ir svar?gi piemin?t, ka Sest?s direkt?vas 26. pant? noteiktais rež?ms, kura m?r?is ir ieviest ce?ojumu a?entiem un uz??m?jiem, kas sniedz identiskus vai sal?dzin?mus pakalpojumus,

PVN jom? piem?rojamās ties?bu normas, ir ?pašs nodok?u uzlikšanas rež?ms, nevis atbr?vojumu no nodok?a specifiska k?rt?ba, kas piem?rojama noteikt?m šo uz??m?ju veikt?m darb?b?m.

41 Š?dos apst?k?os V?cijas vald?bas izvirz?tais arguments nav atbilstošs, un l?dz ar to tas nav pamatojums Sest?s direkt?vas 26. panta nepiem?rošanai pamata proces?.

42 Jebkur? gad?jum? š? konstat?cija neizsl?dz iesp?ju smelties argumentus Sest?s direkt?vas X sada?? paredz?taj? nodok?a atbr?vojumu rež?m? attiec?b? uz jaut?jumu par min?t? 26. panta iesp?jamo piem?rošanu.

43 Šaj? sakar? ir j?atg?dina – 26. panta 3. punkts paredz, ka tad, ja dar?jumus, kuru veikšanai ce?ojumu a?entam ir vajadz?ga citu iesaist?to nodok?u maks?t?ju pal?dz?ba, veic ?rpus Kopienas, a?enta pakalpojums ir uzskat?ms par starpniec?bu, kas ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 15. panta 14. punktu. No t? izriet, ka Kopienu likumdev?js nav izsl?dzis iesp?ju piem?rot šaj? direkt?v? paredz?t?s normas par atbr?vojumu no PVN rež?ma ar? dar?jumiem, kas veikti saska?? ar t?s 26. pantu.

44 Jebkur? gad?jum? ar Sest?s direkt?vas 26. panta 3. punktu nevar pamatot nevienu argumentu, saska?? ar kuru šaj? direkt?v? paredz?tais ?pašais rež?ms ce?ojumu a?entiem konkr?taj? gad?jum? nav piem?rojams, jo *iSt* veiktie dar?jumi, ?emot v?r? to m?r?i vai raksturu, ir atbr?votami no nodok?a. T?tad saska?? ar iepriekš min?to 26. panta 3. punktu krit?rijs, pamatojoties uz kuru dar?jumu var atbr?vot no PVN, pret?ji V?cijas vald?bas apgalvojumiem, nav veikt? dar?juma m?r?is vai raksturs, bet gan sniegt? pakalpojuma izpildes vieta.

45 Š?dos apst?k?os pat tad, ja *iSt* veiktie dar?jumi, kuri attiecas uz klientu valodu apm?c?bu un izgl?t?bu, ir uzskat?mi par dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A. da?as 1. punkta i) apakšpunktu, šo pantu nevar piem?rot, jo no l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka *iSt* ir komercsabiedr?ba, nevis publisko ties?bu organiz?cija vai tai piel?dzin?ma organiz?cija, uz ko attiecas iepriekš min?tais pants. Š? panta normu piem?rošana t?dai sabiedr?bai k? *iSt* noz?m?tu min?taj? direkt?v? paredz?t? atbr?vojumu rež?ma paplašin?tu interpret?ciju.

46 Tom?r ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru termini, kas lietoti, lai raksturotu Sest?s direkt?vas 13. pant? noteiktos atbr?vojumus, ir interpret?jami sašaurin?ti (skat. 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?472/03 *Arthur Andersen*, Kr?jums, l?1719. lpp., 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 L?dz ar to V?cijas vald?bas šaj? sakar? izvirz?tie argumenti ir noraid?mi jebkur? gad?jum?.

48 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem kopum? izriet, ka uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild š?di: Sest?s direkt?vas 26. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas attiecas uz uz??m?ju, kas pied?v? t?dus pakalpojumus k? programmas *High-School* un *College*, ko veido valodu apguves un m?c?bu ?rvalst?s ce?ojumu organiz?šana, un kas par samaksu par kompleksu pakalpojumu klientiem sav? v?rd? nodrošina uztur?šanas ?rvalst?s laikposm? no trim l?dz desmit m?nešiem un šim m?r?im izmanto citu nodok?u maks?t?ju pakalpojumus.

Par ties?šan?s izdevumiem

49 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, iz?emot iepriekš min?to lietas dal?bnieku izdevumus, nav atl?dzin?mi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

26. pants Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir interpretējams tādējādi, ka tas attiecas uz uzņēmumu, kas piedāvā tādus pakalpojumus kā programmas *High-School* un *College*, ko veido valodu apguves un mācību rezultātu sasniegumu organizāšana, un kas par samaksu par kompleksu pakalpojumu klientiem savā vārdā nodrošina uzturēšanos rezultātu laikposmā no trim līdz desmit mēnešiem un šim mērķim izmanto citu nodokļu maksātāju pakalpojumus.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.