

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 16. jūnijā (1)

Lieta C-200/04

Finanzamt Heidelberg

pret

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

[Bundesfinanzhof (Vērtība) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

PVN – pāršs režīms ceļojumu aģentiem – izņemju mēcību ceļojumu organizāšana

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vērtība) jautā Tiesai, vai 26. pantā 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 (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), paredzētais pāršais režīms ceļojumu aģentiem ietver arī darbības, ko veic uzņēmumi, kas organizē mēcību programmas rīkst, it īpaši valodu apgāšanai.

I – Pamatprasības fakti, piemērojamās Kopienas tiesību un valsts tiesību normas un Tiesai uzdotais jautājums

2. *iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH* (turpmāk tekstā – “prasītāja” vai “iSt”) ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas rīko valodu apguves un mēcību rīkst s ceļojumus, cita starpā piedāvājot programmas ar nosaukumu *High School* un *College*.

3. Programmas *High School* ir paredzētas skolēniem vecumā no 15 līdz 18 gadiem, kas uz trim, pieciem vai desmit mēnešiem vēlas doties uz *High School* vai tai pielīdzināmu skolu rīkst, it īpaši uz angļiski runājošām valstīm. Pretendenti, kuri ir nodomājuši piedalīties šādā programmā, iesniedz pieteikumu prasītājam, kas pēc intervijas ar viņiem lemj par pieteikuma pieņemšanu.

4. Prasītāja apņemas dalībniekiem sagādāt vietu skolēna izvēlētajā mēcību iestādē, kur viņiem tiek noteikts mentors (skolotājs – uzticības persona), kas sniedz padomu un atbalstu. Uzturēšanās laikā piedalīšos skolēnus uzņem viesīmenes. Piemērotu viesīmeņu izvēlēšanās notiek sadarbībā ar prasītājas vietējo partnerības organizāciju. Skolēna rīcībā ir šīs organizācijas noteikta kontaktpersona gan mēcību iestādes atrašanās vietā, gan viesīmenes dzīves vietā. Uzturoties uzņēmējā valstī, ar šīs vietējs partnerības organizācijas starpniecību skolēns var doties ekskursijās, braucot ar autobusu vai lidmašīnu.

5. Amerikas Savienotajās Valstīs programmas *High School* kompleksa pakalpojuma cena, piemēram, ietver lidojumu no Frankfurtes pie Mainas uz ASV un atpakač gida pavadību; lidojumus ar pārsēšanos Vācijas teritorijā; lidojumus ar pārsēšanos ASV teritorijā lidošanas galamērķim un atpakač; mājokli un ēdināšanu viesim; studijas *High School*; partnerības organizācijas un tās vietējo sadarbības partneru pakalpojumus uzturēšanas laikā; sagatavošanas intervijas; sagatavošanas materiālus, kā arī ceļojumu atcelšanas apdrošināšanu. Savukārt kompleksa pakalpojuma cenā neietilpa personiskajiem izdevumiem pārdzīvota nauda; slimības apdrošināšana, civiltiesiskās atbildības apdrošināšana un apdrošināšana pret nelaimes gadījumiem, kā arī maksa par ieceļošanas vīzu ASV un piedalēšanos sagatavošanas seminārā.

6. Programmas *College* ir paredzētas skolēniem, kas ieguvuši vidējo izglītību. Vietējā partnerības organizācija nodrošina dalībniekiem vietas *college*, nodrošinot viņu uzņemšanu *college* uz laiku no viena līdz trim trimestriem. Partnerības organizācijas pienākumos ietilpst arī samaksāt mācību maksu *college* no līdzekļiem, ko tā par saviem pakalpojumiem saņem no prasītājas. Programmas *College* dalībniekus izmitina un ēdina pati mācību iestāde. Ar attiecībā uz lidojumiem turp un atpakač ir paredzēta kārtība, kas atšķiras no programmas *High School*. Lidojumus rezervē pats dalībnieks.

7. *Finanzamt Heidelberg* (Heidelbergas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) prasītājas darījumus saskaņā ar uzskatījamā par ceļojumu pakalpojumiem atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1993* (1993. gada Apgrozījuma nodokļa likuma; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 25. pantam, kurā noteikta kārtība ceļojumu pakalpojumu aplikšanai ar nodokli. Tomēr vēlāk, pēc grāmatvedības pārbaudes, *Finanzamt* secināja, ka tie nav ceļojumu pakalpojumi, bet gan drīzāk citi pakalpojumi, kas atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 23. punktu.

8. Atbilstoši minētajai tiesību normai no PVN ir atbrīvoti “izmitināšanas, ēdināšanas 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. Savukārt *UStG* 25. pants, kas attiecas uz ceļojumu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, ir noteikts:

“1) Turpmāk minētās tiesību normas attiecas uz tiem uzņēmumiem, kas sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem, kas nav paredzēti pakalpojuma saņēmēja uzņēmumam, ja uzņēmums veic darījumus ar pakalpojuma saņēmēju savā vārdā un izmanto trešo personu sniegtus ceļojumu pakalpojumus. Uzņēmuma sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par citiem pakalpojumiem. Ja uzņēmums 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 uzņēmums maksā par trešo personu pakalpojumiem. [...]”

4) Atk?pjoties no 15. panta 1. punkta, uz??m?js nav ties?gs atskait?t iepriekš samaks?to PVN summu, kas vi?am bija atseviš?i apr??in?ta par trešo personu pakalpojumiem. Attiec?b? uz p?r?jo ir sp?k? 15. pants. [..]”

10. Ar UStG 25. pantu ir paredz?ts transpon?t valsts ties?b?s Sest?s direkt?vas 26. pantu, kur? paredz?ts “?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem” un kur? ir noteikts, ka:

“1. Gad?jum?, ja ce?ojumu a?enti veic dar?jumus ar klientiem paši sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumus, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas, dal?bvalstis piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli ce?ojumu a?entu darb?bai saska?? ar š? panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ce?ojumu a?entiem, kuri darbojas tikai k? starpnieki un nodok?u uzskaiti veic saska?? ar 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunktu. Šaj? pant? j?dziens “ce?ojumu a?enti” ietver ar? ce?ojumu r?kot?jus.

2. Visus dar?jumus, ko ce?ojumu a?ents veic sakar? ar ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ents sniedzis ce?ot?jam. Tam uzliek nodokli dal?bvalst?, kur? ce?ojumu a?ents ir izv?rsis savu uz??m?jdarb?bu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras ce?ojumu birojs [a?ents] ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodok?a 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratn? par šo pakalpojumu ir ce?ojumu a?enta ie??mumu da?a, tas noz?m? starp?bu starp kop?jo summu, kuru maks? ce?ot?js, bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a, un citu nodok?a maks?t?ju veikto pieg?žu un sniegto pakalpojumu faktiskaj?m izmaks?m ce?ojumu birojam [a?entam], ja šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam.

3. Ja dar?jumus, ko ce?ojumu birojs [a?ents] uztic?jis citiem nodok?a maks?t?jiem, šie maks?t?ji veic ?rpus Kopienas, ce?ojumu a?enta pakalpojumu uzskata par atbr?votu starpnieka darb?bu, uz ko attiecas 15. panta 14. punkts. Ja šos dar?jumus veic gan Kopien?, gan ?rpus t?s, atbr?vot var tikai to ce?ojumu a?enta pakalpojumu da?u, kura attiecas uz dar?jumiem ?rpus Kopienas.

4. Nodokli, ko citi nodok?a maks?t?ji iekas?juši no ce?ojumu a?enta par 2. punkt? aprakst?tajiem dar?jumiem, kuri dod tiešu labumu ce?ot?jam, nav ties?bu nedz atskait?t, nedz atmaks?t nevien? dal?bvalst?.”

11. Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkt? savuk?rt noteikts, ka:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

i) b?rnu vai jauniešu izgl?t?bu, skolas vai universit?tes izgl?t?bu, arodizgl?t?bu vai p?rkvalifik?ciju, ieskaitot ar to cieši saist?tu pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di, ko veic publisko ties?bu subjekti, kuriem tas ir m?r?is, vai citas organiz?cijas, kur?m attiec?g? dal?bvalsts noteikusi l?dz?gus m?r?us;

[..].”

12. *Finanzamt* atteic?s aplikt ar nodokli pras?t?jas ie??mumu da?u saska?? ar UStG 25. pantu, bet uzskat?ja, ka pras?t?jas darb?ba ir saska?? ar UStG 4. panta 23. punktu atbr?voti dar?jumi, par kuriem nav iesp?jams atskait?t priekšnodokli, un t?p?c *Finanzamt* samazin?ja t?s deklar?to nodok?a p?rmaksu par 1995.–1997. gadu.

13. Prasītāja šo lēmumu apstrīdēja *Finanzgericht* (Finanšu tiesa), kas prasību apmierināja. Šo *Finanzgericht* lēmumu *Finanzamt* pārsūdzēja *Revision* kārtībā *Bundesfinanzhof*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Direktīvas 77/388/EEK 26. pantā noteiktais pasāis režīms ceļojumu aģentiem ir attiecināms arī uz programmu, kas saucas *High School* un *College* un ir saistīts ar uzturēšanos ārvalstīs laikposmā no trim līdz desmit mēnešiem, organizatoru darījumiem, ko minētais organizators piedāvā savā vārdā un kuru īstenošanai tas izmanto citu nodokļu maksātāju pakalpojumus?”

II – Vērtējums

14. Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais pasāis PVN režīms, kas piemērojams ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, par kuru Tiesai jau ir bijusi izdevība pieņemt nolēmumu, it paši nosakot šā režīma piemērošanas jomu un uzņēmumus, uz kuriem tas attiecas (3).

15. Šis pasāis nodokļu režīms Sestajā direktīvā ir iekauts tīrā, ka ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi parasti ietver daudzus (piemēram, transporta un izmitināšanas) pakalpojumus, kas tiek sniegti gan daļēbvalsts teritorijā, kurā atrodas uzņēmuma juridiskā adrese vai pastāvīgā pārstāvniecība, gan ārpus tās. Tādēļ parasto tiesību normu par nodokļa aplikšanas vietu, nodokļa aplikšanas bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana šiem uzņēmumiem radītu praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, traucējot to darbību (4).

16. Tādēļ 26. pantā ir paredzēts PVN tiesību normas pielāgot ceļojumu aģentu darbības specifikai (5). Šim mērķim tajā ir paredzēts pasāis nodokļu režīms, kas nodrošina ceļojumu pakalpojumu pienācīgu aplikšanu ar nodokļiem, un tas nekādā ziņā nav atbrīvojums no nodokļa.

17. Tiem, kam nav pazīstama kopējā PVN sistēma un it paši tiem, kas tik labi nepārzina nodokļa uzlikšanas sistēmas nianšes, šis gadījums sīkotnāji varētu šīst pārsteidzošs. Tieši Vācijas valdība, kam piekrīt *Finanzamt*, negaidīti apgalvo, ka šī darbība ir atbrīvojama no PVN. Turpretim nodokļa maksātāja noliedz šādu interpretāciju, apgalvojot, ka tās veikta darbība ir aplikama ar PVN saskaņā ar 26. pantu.

18. Turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ uzskatu, ka Vācijas valdības nostāja nav pamatota, ņemot vērā vispirms jau Tiesas sniegto 26. panta interpretāciju, it paši spriedumos lietās *Van Ginkel* un *Madgett* un *Baldwin*.

19. Skaidri zināms, ka 26. pants, kurā paredzēts no Sestajā direktīvā noteiktā vispārējā režīma atšķirīgs pasāis nodokļu režīms, ir jāpiemēro tikai tad, ja tas nepieciešams mērķa, kuram tas paredzēts, sasniegšanai (6).

20. Lietā *Van Ginkel*, balstoties uz jau aprakstīto 26. panta jāgas interpretāciju, (7) Tiesa noteica, ka apstāklis, ka uzņēmums nenodrošina ceļotājam transportu, nodrošinot vienīgi viā izmitināšanu, neizslēdz šā uzņēmuma sniegtos pakalpojumus no 26. panta piemērošanas jomas (8). Tiesa uzskata, ka šāda 26. panta interpretācija atbilst mērķiem, kam šā norma ir paredzēta (9).

21. Turpinot šādu interpretāciju, lietā *Madgett* un *Baldwin* Tiesa nepāprotami apstiprināja, ka pasāis režīms ceļojumu aģentiem nav ierobežoti attiecināms vienīgi uz uzņēmumiem, kas formāli kvalificēti kā “ceļojumu aģenti” vai “ceļojumu rīkotāji”. Tā noteica, ka aplūkotais režīms attiecas

uz viesnīcas īpašnieku, kas par noteiktas summas samaksu saviem klientiem bez izmitināšanas parasti piedāvā arī transportu no dažādiem attāliem iekāpšanas punktiem uz viesnīcu un atpakaļ, kā arī ekskursijas ar autobusu uzturēšanās laikā viesnīcā (10).

22. Saskaņā ar šo judikatūru Sestās PVN direktīvas 26. pants ir piemērojams ikvienam nodokļa maksātājam, kas savā vārdā pārdod ceļojumu pakalpojumus, izmantojot šim mērķim citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus. Turpretim, ja uzņēmums darbojas tikai kā starpnieks, šis 26. pants paredzētais īpašais režīms nav piemērojams, un sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārīgā PVN tiesību normām, kas piemērojamas starpnieku sniegto pakalpojumu aplikšanai ar nodokli (11).

23. Protams, ka ir svarīgi zināt, kāds būtu kritērijs, kas ļautu noteikt, vai Sestās direktīvas 26. pants paredzētais režīms ir piemērojams uzņēmumam, kas savā vārdā sniedz ar ceļojumiem saistītus pakalpojumus kopā ar citiem pakalpojumiem, kas pirmām kārtām nemaz nav ceļojumu pakalpojumi, kā, piemēram, izglītības pakalpojumi.

24. Acīmredzami sekojot ģenerālvokāta F. Ležā [P. Léger] secinājumos lietot *Madgett* un *Baldwin* sniegtajam ievirzēm, spriedumā minētaj lietā šim nolīkam kā noteicošais kritērijs ir izmantots dalījums starp uzņēmuma sniegtajiem papildu pakalpojumiem un pamata pakalpojumiem vai tiem pielīdzināmiem pakalpojumiem (12).

25. Tiesa patiesībā norāda, ka pastāv uzņēmji, kas sniedz ar ceļojumiem saistītus pakalpojumus, šim nolīkam izmantojot trešo personu pakalpojumus, kam tomēr ir tikai papildu pakalpojumu raksturs. Šajā sakarā ģenerālvokāts F. Ležā savos secinājumos skaidri norāda, kas ir īpaši atzēmts spriedumā (13), ka "pakalpojumam ir papildu pakalpojuma raksturs, ja tas, pirmkārt, sekmīgi pieņēmu pamata pakalpojuma izpildi un, otrkārt, atbilst kompleksā pakalpojuma vārtības mazsvarīgai daļai salīdzinājumā ar pamata pakalpojumu. Tie nav nedz klientu mērķis, nedz īpaši par sevi pieprasīti pakalpojumi, bet gan līdzeklis, lai nodrošinātu šā uzņēmuma sniegto galveno pakalpojumu ar vislabākajiem nosacījumiem" (14). Tieši tā "ir, piemēram, gadījumā, kad viesnīca nodrošina vietājo transportu savu klientu aizvešanai uz tuvājiem galamērķiem" (15).

26. Turpretim ar ceļojumiem saistīti papildu pakalpojumi, kurus uzņēmji arī parasti sniedz savā vārdā, šim mērķim izmantojot trešo personu sniegtus pakalpojumus, kas veido ievērojamu daļu no kopējās summas, ko maksā ceļotājs, un kam no klientu viedokļa nav papildu pakalpojuma rakstura, nav papildu pakalpojumi (16).

27. Izmantojot šo kritēriju, spriedumā lietot *Madgett* un *Baldwin* Tiesa apstiprināja, ka, "ja viesnīcas īpašnieks papildus izmitināšanas pakalpojumiem saviem klientiem parasti piedāvā arī pakalpojumus, kas neietilpst viesnīcas tradicionāli sniedzamajos pakalpojumos un kuri būtiski ietekmē maksu par komplekso pakalpojumu, kā, piemēram, brauciens uz viesnīcu no attāliem pasažieru uzņemšanas punktiem, šos pakalpojumus nevar uzskatīt tikai par papildu pakalpojumiem" (17). Tādējādi Sestās direktīvas 26. pants ir piemērojams viesnīcas īpašniekam, kas "par kompleksā pakalpojuma cenas samaksu papildus izmitināšanas pakalpojumiem parasti saviem klientiem piedāvā transportu nokļūšanai viesnīcā no noteiktiem attāliem iekāpšanas punktiem un atpakaļ, un ekskursiju ar autobusu uzturēšanās laikā, turklāt transporta pakalpojumus tas saņem no trešās personas" (18).

28. Atbilstoši šim spriedumā lietot *Madgett* un *Baldwin* noteiktajam kritērijam *iSt* ir uzskatāms par ceļojumu aģentu Sestās direktīvas 26. panta izpratnē. Faktiski, pat pieņemot, ka *iSt* saviem klientiem patiešām sniedz izglītības pakalpojumus, ceļojumu pakalpojumi "būtiski ietekmē maksu par komplekso pakalpojumu", ko maksā klients, saskaņā ar spriedumā lietot *Madgett* un *Baldwin* piemēroto kritēriju. Tādēļ ir skaidrs, ka pašu ceļojumu, ietverot uzņēmējvalsts organizēto klientu transportu un uzturēšanos, klienti nevar uzskatīt vienīgi par papildu pakalpojumu, kas ir

mazsvarīgs salīdzinājums ar izglītības pakalpojumu, kuru *iSt* arī sniedz saviem klientiem.

29. Turklāt jānorāda, ka iesniedzējtiesas šaubas par 26. panta piemērojamību šajā lietā pamatā izraisīja Tiesas judikatūra par skolēnu apmaiņas programmām Padomes 1990. gada 13. jūnija Direktīvas 90/314/EEK par kompleksiem ceļojumiem, kompleksām brīvdienām un kompleksām ekskursijām (19) kontekstā. Tādēļ jāatbild, vai zināms, mērķa nav jāmaina veids, kādā nosaka Sestās direktīvas 26. panta režīmam pakārtotās darbības, ņemot vērā aktuālo Tiesas judikātu šajā radniecīgajā jomā, it īpaši spriedumu lietā *AFS Intercultural Programs Finland* (20).

30. Minētajā spriedumā Tiesa noteica, ka ceļojumi skolēnu apmaiņas ietvaros, kas ilgst aptuveni vienu semestri vai vienu gadu un kuru mērķis ir uzņēmējvalsts skolas apmeklēšana, lai iepazītos ar tās iedzīvotājiem un kultūru, un kuras laikā skolēns bez maksas uzturas īpašā īpašuma loceklis, nav kompleksi ceļojumi Direktīvas 90/314 izpratnē (21).

31. Skaidrs, ka minētais judikatūra nekādā nepalīdz atbildēt uz izskatāmās lietas galveno jautājumu, kas, kā jau esmu norādījis, ir vienīgi par to, vai *iSt* sniegtie ceļojumi pakalpojumi ir papildu pakalpojumi attiecībā pret citiem tās sniegtajiem pakalpojumiem.

32. Turklāt 26. panta mērķi krietni vien atšķiras no Direktīvas 90/314 pamatā esošajiem, jo īpaši mērķis nepieņemt, lai kopīgā PVN sistēmā radītu šķēršļus ceļojumu aģentūru darbībai.

33. Tādēļ 26. pants nav interpretējams sašaurināti, ka tas ir piemērojams vienīgi attiecībā uz tiem uzņēmumiem, kas savā vārdā sniedz "ceļojumu" pakalpojumus Direktīvas 90/314/EEK nozīmē (22). Šajā sakarā norādu, ka šāda 26. panta interpretācija neatbilstu spriedumam lietā *Van Ginkel*, kurā Tiesa noteica, ka 26. pants ir piemērojams arī gadījumā, ja uzņēmums nesniedz pašus ceļojuma pakalpojumus – proti, pakalpojumus, kas ietver klientu pārvadāšanu –, bet tikai izmitināšanas pakalpojumus (23).

34. Tāpat, manuprāt, lai uzskatītu prasītāju par ceļojumu aģentūru 26. panta izpratnē, nav nozīmes arī braucienu, ko rīko un savā vārdā piedāvā uzņēmums, šim nolūkam izmantojot trešo personu pakalpojumus, mērķim un ilgumam. Apstāklis, ka uzturēšanās rīkstēs mērķis, kā tas ir šajā gadījumā, ir mērķis – konkrēti, angļu valodas apguve –, nedrīkst ietekmēt *iSt* ceļojuma aģenta statusu 26. panta nozīmē. Pretēju nostāju ieņem Vācijas valdība, uzskatīdama, ka *iSt* veic darbību *sui generis*, kam nav piemērojams 26. pants, klientiem piedāvāto braucienu izglītības mērķa un ilguma dēļ.

35. Uzņēmums, kas rīko ceļojumus un ir pakārtoti 26. panta režīmam, no citiem, kam šis režīms nav piemērojams, manuprāt, nebūt nevajadzētu nošķirt atkarībā no ceļojumu mērķa un ilguma. Bez ceļojumiem vienīgi izprieceš nolūkos pastāv milzīgs daudzums dažnedažādu mērķu ziņā atšķirīgu ceļojumu. Šajā ziņā papildus ceļojumiem vietējās valodas un kultūras apguvei pietiek vien iedomāties ceļojumus, kas rīkoti sporta nodarbībām, termiskajai vai stresa noņemšanas terapijai, kulinārijas apguvei un vācu degustācijai, vai maziņu grupas ceļojumu uz ilgku vai īsu laiku noteikta repertuāra izpildēšanai. Ja noteicošie būtu braucienu uz rīkstēm un uzturēšanās tajās ilgums un mērķi, tiktu radīta liela neskaidrība ceļojumu aģenta jēdziena apjoma noteikšanā Sestās direktīvas 26. panta izpratnē.

36. Š?du krit?riju pie?emt ne vien b?tu piln?gi neatbilstoši 26. panta redakcijai (kur? nav nevienas nor?des uz ce?ojumu ilgumu un m?r?i), bet ar? b?tu nesader?gi ar taj? noteikt? ?paš? rež?ma m?r?iem. Visbeidzot, ce?ojuma m?r?u un ilguma ?emšana v?r? nav viegli saska?ojama ar 26. panta rež?ma pie?emšanas pamat? esošo vienk?ršošanas ideju. Gluži pret?ji, vienk?ršošanas m?r?is, kas balst?s uz ce?ojumu a?entu darb?bas veikšanas vietu daudzveid?bu un kas ir pamat? 26. pant? paredz?tajiem pe??as da?as aplikšanas ar nodokli noteikumiem, šaj? gad?jum? dr?z?k b?tu sasniegts, uzskatot, ka *iSt* ir piem?rojams 26. pants (24).

37. Ce?ojumu a?enta j?dziena 26. panta izpratn? apjoma noteikšana atkar?b? no sniegto ce?ojumu pakalpojumu m?r?a jebkur? gad?jum? b?tu nesader?ga ar v?rt?jumu, kas balst?ts uz objekt?viem krit?rijiem, kam nep?rprotami ir b?tiska noz?me t?da izteikti objekt?va rakstura nodok?a k? PVN gad?jum? (25).

38. Tikai patst?v?gi un nesašaurin?ti interpret?jot ce?ojumu a?enta j?dzienu, pamatojoties uz t?du objekt?vu krit?riju k? tas, ko Tiesa izmanto spriedum? liet? *Madgett* un *Baldwin*, kur? netika ?emti v?r? nedz ce?ojuma m?r?i, nedz t? ilgums, var nov?rst konkurences uz??m?ju starp? izkrop?ojumus un nodrošin?t vienveid?gu Sest?s direkt?vas piem?rošanu (26).

39. Nobeigum? v?los atg?din?t, ka 26. pant? ir paredz?ts ce?ojumu pakalpojumiem piem?rots nodok?u rež?ms. Taj? paredz?ts no parast? nodok?u rež?ma atš?ir?gs ?pašs rež?ms, bet nevis atbr?vojuma no PVN rež?ms.

40. ?emot v?r? iepriekš min?to, V?cijas vald?bas pied?v?t? interpret?cija, saska?? ar kuru *iSt* darb?ba ir saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunktu atbr?vots pakalpojums, ir nesader?ga ar past?v?go Tiesas judikat?ru attiec?b? uz Sest?s direkt?vas normu par atbr?vojumiem no nodok?a interpret?ciju.

41. *iSt* faktiski ir komercsabiedr?ba, un nek?d? zi?? neš?iet, ka t? ir “publisko ties?bu subjekts” vai l?dz?ga organiz?cija Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? noz?m?. T?d?? š? atbr?vojuma rež?ma piem?rošana novestu pie rež?ma interpret?cijas, kas b?tu piln?gi nesader?ga ar Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru “termini, kas lietoti, lai raksturotu atbr?vojumus, kuri noteikti Sest?s direkt?vas 13. pant?, ir interpret?jami šauri, jo šie atbr?vojumi ir atk?pe no visp?r?j? principa, ka PVN tiek piem?rots katram pakalpojumam, ko nodok?u maks?t?js sniedz par atl?dz?bu” (27).

III – Secin?jums

42. ?emot v?r? izkl?st?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto jaut?jumu atbild?t š?di:

“Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 26. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas ir vienl?dz piem?rojams ar? dar?jumiem, ko nosl?dzis uz??mums, kas r?ko programmas *High?School* un *College*, kur?s ietilpst uztur?šan?s ?rvalst?s laikposm? no trim l?dz desmit m?nešiem, ko uz??mums dal?bniekiem pied?v? sav? v?rd? un ko sniedz, izmantojot citu nodok?u maks?t?ju sniegtus pakalpojumus.”

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Skat. it ?paši 1992. gada 12. novembra spriedumu liet? C?163/91 *Van Ginkel* (*Recueil*,

l?5723. lpp.) un 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin (Recueil, l?6229. lpp.)*.

4 – Skat. iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tos spriedumus liet? *Van Ginkel*, 13. un 14. punkts; apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 18. punkts, un 2003. gada 19. j?nija spriedumu liet? C?149/01 *First Choice Holidays (Recueil, l?6289. lpp., 23. un 24. punkts)*.

5 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tie spriedumi liet? *Van Ginkel*, 15. un 23. punkts; apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 18. punkts, un 4. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *First Choice Holidays*, 23. punkts.

6 – Iepriekš 4. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *First Choice Holidays*, 22. punkts, un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 34. punkts.

7 – Skat. iepriekš, 15. un 16. punkts.

8 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Van Ginkel*, 27. punkts.

9 – Tiesa iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Van Ginkel* 23. punkt? nosaka, ka “Ce?ojumu a?enta sniegto pakalpojumu izsl?gšana no Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanas jomas, pamatojoties uz to, ka tie ietver tikai izmitin?šanu un nevis ce?ot?ja transport?šanu, novestu pie sarež??ta nodok?a rež?ma, kur? PVN jom? piem?rojamie noteikumi b?tu atkar?gi no katram ce?ot?jam sniegto pakalpojumu sast?vda??m. Š?ds nodok?u rež?ms b?tu pretrun? direkt?vas m?r?iem.”

10 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin* 20. punkts: “J?atz?m?, ka iemesli, uz kuriem pamatojas ?pašais rež?ms 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, piem?ram, viesn?cu darb?bas ietvaros.”

11 – Šaj? sakar? skat. ar? Komisijas pamatojuma izkl?stu priekšlikumam Padomes direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK attiec?b? uz ?pašo rež?mu ce?ojumu a?entiem (COM/2002/64 *final*, OV C 126 E, 390.–392. lpp.). Š? doma no jauna ir skaidri apstiprin?ta taj? jaunaj? priekšlikum? direkt?vai, ko Komisija iesniedza 2002. gada 8. febru?r?. Komisija ierosin?ja pašreiz?jo 26. pantu, kur? noteikts, ka “ce?ojumu a?enti” ietver ar? “ce?ojumu r?kot?jus”, papildin?t ar “k? ar? jebkuru citu nodok?u maks?t?ju, kas sniedz ce?ojumu pakalpojumus ar min?tajiem nosac?jumiem”.

12 – Skat. ?ener?ladvok?ta F. Lež? 1998. gada 30. apr??a secin?jumus 3. zemsv?tras piez?m? min?taj?s apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 34.–38. punkts.

13 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 24. punkts.

14 – ?ener?ladvok?ta F. Lež? secin?jumu iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?taj? liet? *Madgett un Baldwin* 36. punkts.

15 – Turpat, 37. punkts.

16 – Turpat, 38. punkts.

17 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Madgett un Baldwin* 26. punkts.

Autora izcēlums.

18 – Turpat, 27. punkts.

19 – OV L 158, 59. lpp.

20 – 1999. gada 11. februāra spriedums lietā C-237/97 *AFS Intercultural Programs Finland* (*Recueil*, I-825. lpp.).

21 – Turpat, 33. punkts un rezolūvē daļa.

22 – Katrā ziņā nedomāju, ka no sprieduma lietā *AFS Finland* varētu secināt, ka *iSt* nesniedz ceļojumu pakalpojumus Direktīvas 90/314/EEK izpratnē. Kā savos rakstveida atbildējumos pareizi norāda prasītāja, atšķirībā no lietā *AFS Intercultural Programs Finland* esošās apvienības *iSt* nav bezpeļņas organizācija.

23 – Skat. šo secinājumu 24. punktu.

24 – Lūgums par prejudiciālo jautājuma uzdošanu norādīts, ka *iSt* rēķo ceļojumus, kurus tās saviem klientiem piedāvā savā vārdā, ieskaitot transportāšanu līdz galamērķim, kā arī uzņemšanu izglītības iestādēs un īpašībās. *iSt* nedarbojas nedz kā aviosabiedrība, nedz kā galamērķa valsts esošās partnerības organizācijas starpniecē, turklāt attiecīgās darbības veic virknē dažādu vietu, kas, ievērojot 26. panta jēgu, pilnībā pamato tās piemērošanu.

25 – Viens no PVN režīma pamatprincipiem ir faktoru novērtēšana, kas var radīt konkurences izkropojumus valsts un Kopienas mērogā. Tieši uz to norāda ģenerālvokāts F. Ležā savu secinājumu iepriekš 3. zemesvērtības pieņemšanas minētā lietā *Madgett un Baldwin* 32. punktā, uz ko ģeogrāfi norādīts attiecīgā sprieduma 22. punktā “šos izkropojumus varētu [...] novērst, interpretējot 26. pantu tādējādi, ka tas aptver darbības, kas salīdzināmas saskaņā ar objektīviem kritērijiem un nevis atkarībā no iepriekš noteiktas uzņēmuma iekārtošanas noteiktā saimnieciskās darbības kategorijā, lai arī ievērojama daļa no tās darbības ir saistīta ar citām kategorijām pieskaitāmu pakalpojumu sniegšanu”. (Autora izcēlums)

26 – Šai sakarā skat. iepriekš 3. zemesvērtības pieņemšanas minēto spriedumu apvienotajā lietā *Madgett un Baldwin*, 22. punkts, un ģenerālvokāta F. Ležā secinājums minētajā lietā, 32. punkts.

27 – 1989. gada 15. jūnija spriedums lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 13. punkts); 1997. gada 5. jūnija spriedums lietā C-2/95 *SDC* (*Recueil*, I-3017. lpp., 20. punkts) un nesenākais 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-472/03 *Arthur Andersen* (Krājums, I-1719. lpp., 24. punkts).