

ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [*M. POIARES MADURO*]

SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 16. jūnijā¹

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) 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 — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze² (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), paredzētais īpašais režīms ceļojumu aģentiem ietver arī darbības, ko veic uzņēmumi, kas organizē mācību programmas ārvalstīs, it īpaši valodu apgūšanai.

dāvājot 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 ārvalstīs, it īpaši uz angļiski runājošām valstīm. Pretendenti, kuri ir nodomājuši piedalīties šādā programmā, iesniedz pieteikumu prasītājai, kas pēc intervijas ar viņiem lemj par pieteikuma pieņemšanu.

I — Pamatprāvas fakti, piemērojamās Kopsienas 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 mācību ārvalstīs ceļojumus, cita starpā pie-

4. Prasītāja apņemas dalībniekiem sagādāt vietu skolēna izvēlētajā mācību iestādē, kur viņiem tiek noteikts mentors (skolotājs — uzticības persona), kas sniedz padomu un atbalstu. Uzturēšanās laikā piedalošos skolēnus uzņem viesģimenes. Piemērotu viesģimeņu izvēlēšanās notiek sadarbībā ar prasītājas vietējo partnerības organizāciju. Skolēna rīcībā ir šīs organizācijas noteikta kontaktpersona gan mācību iestādes atrašanās vietā, gan viesģimenes dzīves vietā. Uzturoties uzņēmējā valstī, ar šīs vietējās

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

partnerības organizācijas starpniecību skolēns var doties ekskursijās, braucot ar autobusu vai lidmašīnu.

kiem 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. Arī attiecībā uz lidojumiem turp un atpakaļ ir paredzēta kārtība, kas atšķiras no programmas *High School*. Lidojumus rezervē pats dalībnieks.

5. Amerikas Savienotajās Valstīs programmas *High School* kompleksā pakalpojuma cena, piemēram, ietvēra lidojumu no Frankfurtes pie Mainas uz ASV un atpakaļ gida pavadībā; lidojumus ar pārsēšanos Vācijas teritorijā; lidojumus ar pārsēšanos ASV teritorijā līdz galamērķim un atpakaļ; mājokli un ēdināšanu viesģimenē; studijas *High School*; partnerības organizācijas un tās vietējo sadarbības partneru pakalpojumus uzturēšanās laikā; sagatavošanās intervijas; sagatavošanās materiālus, kā arī ceļojumu atcelšanas apdrošināšanu. Savukārt kompleksā pakalpojuma cenā neietilpa personiskajiem izdevumiem paredzētā nauda; slimības apdrošināšana, civiltiesiskās atbildības apdrošināšana un apdrošināšana pret nelaimes gadījumiem, kā arī maksa par ieceļošanas vīzu ASV un piedalīšanos sagatavošanas seminārā.

7. *Finanzamt Heidelberg* (Heidelbergas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") prasītājas darījumus sākotnēji uzskatīja par ceļojumu pakalpojumiem atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1993* (1993. gada Apgrožījuma 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.

6. Programmas *College* ir paredzētas skolēniem, kas ieguvuši vidējo izglītību. Vietējā partnerības organizācija nodrošina dalībnie-

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 tālākizglītības, vai jaundzimušo aprūpes nolūkā, ja pakalpojumi tiek sniegti jauniešiem vai arī personām, kuras nodarbojas ar viņu

audzināšanu, izglītību, tālākizglītību vai aprūpi [..]”.

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

9. Savukārt *UStG* 25. pantā, kas attiecas uz ceļojumu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, ir noteikts:

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. [..]”

“1) Turpmāk minētās tiesību normas attiecas uz tādiem uzņēmēja sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem, kas nav paredzēti pakalpojuma saņēmēja uzņēmumam, ja uzņēmējs veic darījumus ar pakalpojuma saņēmēju savā vārdā un izmanto trešo personu sniegtus ceļojumu pakalpojumus. Uzņēmēja 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.

10. Ar *UStG* 25. pantu ir paredzēts transponēt valsts tiesībās Sestās direktīvas 26. pantu, kurā paredzēts “īpašs režīms ceļojumu aģentiem” un kurā ir noteikts, ka:

2) Cits pakalpojums ir atbrīvots no nodokļiem, ja attiecīgie trešo personu pakalpojumi ir sniegti trešās valsts teritorijā. [..]

“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 šā 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 jēdziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

4. Nodokli, ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģenta par 2. punktā aprakstītajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam, nav tiesību nedz atskaitīt, nedz atmaksāt nevienā dalībvalstī.”

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kurā ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu birojs [aģents] ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģenta ieņēmumu daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs, bez pievienotās vērtības nodokļa, un citu nodokļa maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu birojam [aģentam], ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

11. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā savukārt noteikts, ka:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

i) bērnu 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 līdzīgus mērķus;

II — Vērtējums

[..].”

12. *Finanzamt* atteicās aplikēt ar nodokli prasītājas ieņēmumu daļu saskaņā ar *UStG* 25. pantu, bet uzskatīja, ka prasītājas darbība ir saskaņā ar *UStG* 4. panta 23. punktu atbrīvoti darījumi, par kuriem nav iespējams atskaitīt priekšnodokli, un tāpēc *Finanzamt* samazināja tās deklarēto nodokļa pārmaksu 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 īpašais režīms ceļojumu aģentiem ir attiecināms arī uz programmu, kas saucas *High School* un *College* un ir saistītas 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?”

14. Sestās direktīvas 26. pantā paredzēts īpašs PVN režīms, kas piemērojams ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, par kuru Tiesai jau ir bijusi izdevība pieņemt nolēmumu, it īpaši nosakot šī režīma piemērošanas jomu un uzņēmējus, uz kuriem tas attiecas³.

15. Šis īpašais nodokļu režīms Sestajā direktīvā ir iekļauts tāpēc, ka ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi parasti ietver daudzējādus (piemēram, transporta un izmitināšanas) pakalpojumus, kas tiek sniegti gan dalībvalsts 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 atskaitīšanu piemērošana šiem uzņēmumiem radītu praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, traucējot to darbību⁴.

3 — Skat. it īpaši 1992. gada 12. novembra spriedumu lietā C-163/91 *Van Ginkel* (*Recueil*, I-5723. lpp.) un 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp.).

4 — Skat. iepriekš 3. zemsvirtnas piezīmē minētos spriedumus lietā *Van Ginkel*, 13. un 14. punkts; apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 18. punkts, un 2003. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-149/01 *First Choice Holidays* (*Recueil*, I-6289. lpp., 23. un 24. punkts).

16. Tādēļ 26. pantā ir paredzēts PVN tiesību normas pielāgot ceļojumu aģentu darbības specifikai⁵. Šim mērķim tajā ir paredzēts īpašs 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 īpaši tiem, kas tik labi nepārzina nodokļa uzlikšanas sistēmas nianšes, šis gadījums sākotnēji varētu šķist pārsteidzošs. Tieši Vācijas valdība, kam piekrit *Finanzamt*, negaidīti apgalvo, ka *iSt* darbība ir atbrīvojama no PVN. Turpretim nodokļa maksātāja noliedz šādu interpretāciju, apgalvojot, ka tās veiktā darbība ir apliekama 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 īpaši spriedumos lietās *Van Ginkel* un *Madgett* un *Baldwin*.

5 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Van Ginkel*, 15. un 23. punkts; apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 18. punkts, un 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *First Choice Holidays*, 23. punkts.

19. Skaidri zināms, ka 26. pants, kurā paredzēts no Sestajā direktīvā noteiktā vispārējā režīma atšķirīgs īpašs nodokļu režīms, ir jāpiemēro tikai tad, ja tas nepieciešams mērķa, kuram tas paredzēts, sasniegšanai⁶.

20. Lietā *Van Ginkel*, balstoties uz jau aprakstīto 26. panta jēgas interpretāciju,⁷ Tiesa noteica, ka apstākļi, ka uzņēmums nenodrošina ceļotājam transportu, nodrošinot vienīgi viņa izmitināšanu, neizslēdz šā uzņēmuma sniegtos pakalpojumus no 26. panta piemērošanas jomas⁸. Tiesa uzskata, ka šāda 26. panta interpretācija atbilst mērķiem, kam šī norma ir paredzēta⁹.

21. Turpinot šādu interpretāciju, lietā *Madgett* un *Baldwin* Tiesa nepārprotami apstiprināja, ka īpašs režīms ceļojumu aģentiem nav ierobežoti attiecināms vienīgi uz uzņēmējiem, kas formāli kvalificēti kā "ceļojumu aģenti" vai "ceļojumu rīkotāji". Tā noteica, ka aplūkotais režīms attiecas uz viesnīcas īpašnieku, kas par noteiktas summas samaksu

6 — Iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *First Choice Holidays*, 22. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 34. punkts.

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

8 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Van Ginkel*, 27. punkts.

9 — Tiesa iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Van Ginkel* 23. punktā nosaka, ka "Ceļojumu aģenta sniegto pakalpojumu izslēgšana no Sestās direktīvas 26. panta piemērošanas jomas, pamatojoties uz to, ka tie ietver tikai izmitināšanu un nevis ceļotāja transportēšanu, novestu pie sarežģīta nodokļa režīma, kurā PVN jomā piemērojami noteikumi būtu atkarīgi no katram ceļotājam sniegto pakalpojumu sastāvdaļām. Šāds nodokļu režīms būtu pretrunā direktīvas mērķiem."

saviem klientiem bez izmitināšanas parasti piedāvā arī transportu no dažādiem attāliem iekāpšanas punktiem uz viesnīcu un atpakaļ, kā arī ekskursijas ar autobusu uzturēšanās laikā viesnīcā¹⁰.

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 uzņēmējs darbojas tikai kā starpnieks, šis 26. pantā paredzētais īpašais režīms nav piemērojams, un sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārējām PVN tiesību normām, kas piemērojamas starpnieku sniegto pakalpojumu aplikšanai ar nodokli¹¹.

10 — Iepriekš 3. zemsviras piezīmē minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin* 20. punkts: "Jāatzīmē, ka iemesli, uz kuriem pamatojas īpašais režīms ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, tādā pašā mērā attiecas uz gadījumu, kad uzņēmējs nav ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs šo jēdzienu vispārpieņemtajā nozīmē, bet veic identiskus darījumus citas, piemēram, viesnīcu darbības ietvaros."

11 — Šajā sakarā skat. arī Komisijas pamatojuma izklāstu priekšlikumam Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz īpašo režīmu ceļojumu aģentiem (COM/2002/64 final, OV C 126 E, 390.–392. lpp.). Ši doma no jauna ir skaidri apstiprināta tajā jaunajā priekšlikumā direktīvai, ko Komisija iesniedza 2002. gada 8. februārī. Komisija ierosināja pašreizējo 26. pantu, kurā noteikts, ka "ceļojumu aģenti" ietver arī "ceļojumu rīkotājus", papildināt ar "kā arī jebkuru citu nodokļu maksātāju, kas sniedz ceļojumu pakalpojumus ar minētajiem nosacījumiem".

23. Protams, ka ir svarīgi zināt, kāds būtu kritērijs, kas jautu noteikt, vai Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais režīms ir piemērojams uzņēmējam, 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. Ležē [P. Léger] secinājumos lietā *Madgett un Baldwin* sniegtajām ievirzēm, spriedumā minētajā lietā šim nolūkam kā noteicošais kritērijs ir izmantots dalījums starp uzņēmēja sniegtajiem papildu pakalpojumiem un pamata pakalpojumiem vai tiem pielīdzinātiem pakalpojumiem¹².

25. Tiesa patiesībā norāda, ka pastāv uzņēmēji, kas sniedz ar ceļojumiem saistītus pakalpojumus, šim nolūkam izmantojot trešo personu pakalpojumus, kam tomēr ir tikai papildu pakalpojumu raksturs. Šajā sakarā ģenerālvokāts F. Ležē savos secinājumos skaidri norāda, kas ir īpaši atzīmēts spriedumā¹³, ka "pakalpojumam ir papildu pakalpojuma raksturs, ja tas, pirmkārt, sekmē

12 — Skat. ģenerālvokāta F. Ležē 1998. gada 30. aprīļa secinājumus 3. zemsviras piezīmē minētajās apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin*, 34.–38. punkts.

13 — Iepriekš 3. zemsviras piezīmē minētais spriedums apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin*, 24. punkts.

pienācīgu pamata pakalpojuma izpildi un, otrkārt, atbilst kompleksā pakalpojuma vērtības mazsvarīgai daļai salīdzinājumā ar pamata pakalpojumu. Tie nav nedz klientu mērķis, nedz paši par sevi pieprasīti pakalpojumi, bet gan līdzeklis, lai nodrošinātu šī uzņēmēja sniegto galveno pakalpojumu ar vislabākajiem nosacījumiem¹⁴. Tieši tā "ir, piemēram, gadījumā, kad viesnīca nodrošina vietējo transportu savu klientu aizvešanai uz tuvējiem galamērķiem"¹⁵.

jumos 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.

26. Turpretim ar ceļojumiem saistīti papildu pakalpojumi, kurus uzņēmēji 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 pakalpojumi¹⁶.

27. Izmantojot šo kritēriju, spriedumā lietā *Madgett* un *Baldwin* Tiesa apstiprināja, ka, "ja viesnīcas īpašnieks papildus izmitināšanas pakalpojumiem saviem klientiem parasti piedāvā arī pakalpojumus, kas neietilpst viesnīcas tradicionāli sniedzamajos pakalpo-

28. Atbilstoši šim spriedumā lietā *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 lietā *Madgett* un *Baldwin* piemēroto kritēriju. Tādēļ ir skaidrs, ka pašu ceļojumu, ietverot uzņēmējā valstī organizēto klientu transportu un uzturēšanos, klienti nevar uzskatīt vienīgi par papildu pakalpojumu, kas ir mazsvarīgs salīdzinājumā ar izglītības pakalpojumu, kuru *iSt* arī sniedz saviem klientiem.

14 — Ģenerālvokāta F. Ležē secinājumu iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Madgett* un *Baldwin* 36. punkts.

15 — Turpat, 37. punkts.

16 — Turpat, 38. punkts.

17 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Madgett* un *Baldwin* 26. punkts. Autora izcēlums.

18 — Turpat, 27. punkts.

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 ekskursijām¹⁹ kontekstā. Tādēļ jautājums ir, vai zināmā mērā nav jāmaina veids, kādā nosaka Sestās direktīvas 26. panta režīmam pakļautās darbības, ņemot vērā aktuālo Tiesas judikatūru 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 uzņēmējas valsts skolas apmeklēšana, lai iepazītos ar tās iedzīvotājiem un kultūru, un kuras laikā skolēns bez maksas uzturas ģimenē kā ģimenes loceklis, nav kompleksi ceļojumi Direktīvas 90/314 izpratnē²¹.

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 rezolūtivā daļa.

31. Skaidrs, ka minētā judikatūra nekādi nepalīdz atbildēt uz izskatāmās lietas galveno jautājumu, kas, kā jau esmu norādījis, ir vienīgi par to, vai *iSt* sniegtie ceļojumu 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 nepieļaut, lai kopējā PVN sistēma radītu šķēršļus ceļojumu aģentu darbībai.

33. Tādēļ 26. pants nav interpretējams sašaurināti, ka tas ir piemērojams vienīgi attiecībā uz tiem uzņēmējiem, kas savā vārdā sniedz "ceļojumu" pakalpojumus Direktīvas 90/314/EEK nozīmē²². Šajā sakarā norādu, ka šāda 26. panta interpretācija neatbilstu spriedumam lietā *Van Ginkel*, kurā Tiesa noteica, ka 26. pants ir piemērojams arī gadījumā, ja uzņēmējs nesniedz pašus ceļojuma pakalpojumus — proti, pakalpojumus, kas ietver klientu pārvaļdašanu —, bet tikai izmitināšanas pakalpojumus²³.

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 apsvērumos pareizi norāda prasītāja, atšķirībā no lietā *AFS Intercultural Programs Finland* esošās apvienības *iSt* nav bezpeļņas organizācija.

23 — Skat. šo secinājumu 24. punktu.

34. Tāpat, manuprāt, lai uzskatītu prasītāju par ceļojumu aģentu 26. panta izpratnē, nav nozīmes arī braucienu, ko rīko un savā vārdā piedāvā uzņēmējs, šim nolūkam izmantojot trešo personu pakalpojumus, mērķim un ilgumam. Apstākļi, ka uzturēšanās ārvalstīs mērķis, kā tas ir šajā gadījumā, ir mācības — 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.

ilgāku vai īsāku laiku noteikta repertuāra izpildīšanai. Ja noteicošie būtu braucienu uz ārvalstīm un uzturēšanās tajās ilgums un mērķi, tiktu radīta liela neskaidriba ceļojumu aģenta jēdziena apjoma noteikšanā Sestās direktīvas 26. panta izpratnē.

35. Uzņēmējus, kas rīko ceļojumus un ir pakļauti 26. panta režīmam, no citiem, kam šis režīms nav piemērojams, manuprāt, nebūt nevajadzētu nošķirt atkarībā no ceļojumu mērķa un ilguma. Bez ceļojumiem vienīgi izpriecās nolūkos pastāv milzīgs daudzums dažnedazādu mērķu ziņā atšķirīgu ceļojumu. Šajā ziņā papildus ceļojumiem vietējās valodas un kultūras apgūvei pietiek vien iedomāties ceļojumus, kas rīkoti sporta nodarbībām, termiskajai vai stresa noņemšanas terapijai, kulinārijas apgūvei un vīnu degustācijai, vai mūziķu grupas ceļojumu uz

36. Šādu kritēriju pieņemt ne vien būtu pilnīgi neatbilstoši 26. panta redakcijai (kurā nav nevienas norādes uz ceļojumu ilgumu un mērķi), bet arī būtu nesaderīgi ar tajā noteiktā īpašā režīma mērķiem. Visbeidzot, ceļojuma mērķu un ilguma ņemšana vērā nav viegli saskaņojama ar 26. panta režīma pieņemšanas pamatā esošo vienkāršošanas ideju. Gluži pretēji, vienkāršošanas mērķis, kas balstās uz ceļojumu aģentu darbības veikšanas vietu daudzveidību un kas ir pamatā 26. pantā paredzētajiem peļņas daļas aplikšanas ar nodokli noteikumiem, šajā gadījumā drīzāk būtu sasniedzams, uzskatot, ka *iSt* ir piemērojams 26. pants²⁴.

24 — Lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu norādīts, ka *iSt* rīko ceļojumus, kurus tā saviem klientiem piedāvā savā vārdā, ieskaitot transportēšanu līdz galamērķim, kā arī uzņemšanu izglītības iestādēs un ģimenēs. *iSt* nedarbojas nedz kā aviosabiedrību, nedz kā galamērķa valsti esošās partnerības organizācijas starpniecē, turklāt attiecīgās darbības veic virknē dažādu vietu, kas, ievērojot 26. panta jēgu, pilnībā pamato tā piemērošanu.

37. Ceļojumu aģenta jēdziena 26. panta izpratnē apjoma noteikšana atkarībā no sniegto ceļojumu pakalpojumu mērķa jebkurā gadījumā būtu nesaderīga ar vērtējumu, kas balstīts uz objektīviem kritērijiem, kam nepārprotami ir būtiska nozīme tāda izteikti objektīva rakstura nodokļa kā PVN gadījumā²⁵.

38. Tikai patstāvīgi un nesašaurināti interpretējot ceļojumu aģenta jēdzienu, pamatojoties uz tādu objektīvu kritēriju kā tas, ko Tiesa izmanto spriedumā lietā *Madgett* un *Baldwin*, kurā netika ņemti vērā nedz ceļojuma mērķi, nedz tā ilgums, var novērst konkurences uzņēmēju starpā izkropļojumus un nodrošināt vienveidīgu Sestās direktīvas piemērošanu²⁶.

39. Nobeigumā vēlos atgādināt, ka 26. pantā ir paredzēts ceļojumu pakalpojumiem pie-

25 — Viens no PVN režīma pamatprincipiem ir faktoru novērtšana, kas var radīt konkurences izkropļojumus valsts un Kopienu mērogā. Tieši uz to norāda ģenerāladvokāts F. Ležē savu secinājumu iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Madgett* un *Baldwin* 32. punktā, uz ko īpaši norādīts attiecīgā sprieduma 22. punktā “šos izkropļojumus varētu [...] novērst, interpretējot 26. pantu tādējādi, ka tas aptver darbības, kas salīdzināmas *saskaņā ar objektīviem kritērijiem* un nevis atkarībā no iepriekš noteiktas uzņēmēja iekļaušanas noteiktā saimnieciskās darbības kategorijā, lai arī ievērojama daļa no tā darbības ir saistīta ar citām kategorijām pieskaitāmu pakalpojumu sniegšanu”. (Autora izcēlums)

26 — Šai sakarā skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 22. punkts, un ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumus minētajā lietā, 32. punkts.

mērrots nodokļu režīms. Tajā paredzēts no parastā nodokļu režīma atšķirīgs īpašs režīms, bet nevis atbrīvojuma no PVN režīms.

40. Ņemot vērā iepriekš minēto, Vācijas valdības piedāvātā interpretācija, saskaņā ar kuru *iSt* darbība ir saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu atbrīvots pakalpojums, ir nesaderīga ar pastāvīgo Tiesas judikatūru attiecībā uz Sestās direktīvas normu par atbrīvojumiem no nodokļa interpretāciju.

41. *iSt* faktiski ir komercsabiedrība, un nekādā ziņā nešķiet, ka tā ir “publisko tiesību subjekts” vai līdzīga organizācija Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā nozīmē. Tādēļ šā atbrīvojuma režīma piemērošana novestu pie režīma interpretācijas, kas būtu pilnīgi nesaderīga ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru “termini, kas lietoti, lai raksturotu atbrīvojumus, kuri noteikti Sestās direktīvas 13. pantā, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību”²⁷.

27 — 1989. gada 15. jūnija spriedums lietā 348/87 *Stichting Litvoering 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).

III — Secinājums

42. Ņemot vērā izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

“Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 26. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas ir vienlīdz piemērojams arī darījumiem, ko noslēdzis uzņēmums, kas rīko programmas *High-School* un *College*, kurās ietilpst uzturēšanās ārvalstīs laikposmā no trim līdz desmit mēnešiem, ko uzņēmums dalībniekiem piedāvā savā vārdā un ko sniedz, izmantojot citu nodokļu maksātāju sniegtus pakalpojumus.”