OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 16 czerwca 2005 r. [1]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Bundesfinanzhof (Niemcy) wnosi do Trybunału o ustalenie, czy specjalny system dla biur podróży ustanowiony w art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") obejmuje działalności organizatorów programów nauczania, w szczególności w zakresie nauki języków obcych za granicą.

I — Okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym, właściwe przepisy prawa wspólnotowego i krajowego oraz pytanie przedstawione Trybunałowi Sprawiedliwości

2. Spółka iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (zwana dalej „skarżącą" lub „iSt") jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która zajmuje się organizacją wyjazdów zagranicznych związanych ze studiami i nauką języków, oferując między innymi programy zwane „High-School" i „College".

3. Programy „High-School" są skierowane do uczniów w wieku 15–18 lat, którzy chcieliby przez okres trzech, pięciu lub dziesięciu miesięcy uczęszczać do „high school" lub podobnej szkoły za granicą, zasadniczo w krajach anglosaskich. Kandydaci, którzy zamierzają uczestniczyć w takim programie, zgłaszają na formularzu swoją kandydaturę do skarżącej, która po rozmowie z nimi decyduje o ich przyjęciu.

4. Skarżąca zobowiązuje się do zapewnienia kandydatom miejsca w wybranej placówce szkolnej, w której zostanie im przydzielony mentor (zaufany nauczyciel) udzielający porad i wsparcia. Podczas pobytu uczestniczący w programie uczniowie są przyjmowani przez rodziny goszczące, które są wybierane przy współpracy odpowiedniej lokalnej organizacji stowarzyszonej ze skarżącą. Osoba wyznaczona przez tę organizację pozostaje do dyspozycji ucznia jako

1 — Język oryginału: portugalski.
2 — Dz.U. L 145, str. 1.

pośrednik w miejscowości, gdzie znajduje się placówka szkolna jak i miejsce zamieszkania rodziny goszczącej. Za pośrednictwem lokalnej organizacji partnerskiej uczeń może odbyć wycieczkę autobusem lub samolotem w celu zwiedzenia atrakcji turystycznych podczas swojego pobytu w państwie goszczącym.

5. Całościowy koszt przykładowego programu „High-School" w Stanach Zjednoczonych obejmuje przelot tam i z powrotem z Frankfurtu nad Menem do Stanów Zjednoczonych z przewodnikiem, połączenia lotnicze na terytorium Niemiec, połączenia lotnicze na terytorium Stanów Zjednoczonych do miejsca przeznaczenia i z powrotem, zakwaterowanie i wyżywienie u rodziny goszczącej, naukę w wybranej „high school", opiekę organizacji partnerskiej i jej lokalnych współpracowników podczas pobytu, spotkania i materiały przygotowawcze oraz ubezpieczenie na wypadek odwołania podróży. Całościowy koszt nie obejmuje natomiast pieniędzy na drobne wydatki, ubezpieczeń: kosztów leczenia, następstw nieszczęśliwych wypadków i odpowiedzialności cywilnej, ani też opłaty za wydanie wizy do Stanów Zjednoczonych i kosztów uczestnictwa w spotkaniu przygotowawczym.

6. Jeżeli chodzi o programy „College", to są one skierowane do uczniów, którzy ukończyli szkołę średnią. Lokalna organizacja partnerska zapewnia uczestnikom miejsce w „college'u" na okres od jednego do trzech trymestrów. Zadaniem organizacji partnerskiej jest również opłacenie czesnego w „college'u" z opłat otrzymanych od skarżącej za wykonanie usług. W programie „College" uczestnicy otrzymują zakwaterowanie i wyżywienie w samej placówce szkoleniowej. Również zasady dotyczące przelotów tam i z powrotem są inne niż w przypadku programu „High School". Uczestnik rezerwuje te przeloty we własnym zakresie.

7. Finanzamt Heidelberg (zwany dalej „Finanzamt") początkowo zakwalifikował czynności skarżącej jako usługi turystyczne w rozumieniu § 25 Umsatzsteuergesetz 1993 (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., zwanej dalej „UStG") ustanawiającej system podatkowy usług turystycznych. Niemniej jednak po kontroli Finanzamt przyjął, że nie były to usługi turystyczne, ale raczej świadczenie innych usług, zwolnionych na podstawie § 4 pkt 23 UStG.

8. Zgodnie z tym drugim przepisem z podatku od wartości dodanej zwolnione są „zapewnienie zakwaterowania, wyżywienia i usługi o charakterze standardowym świadczone przez osoby lub instytucje, jeżeli przyjmują one u siebie głównie młodzież w celach wychowawczych, edukacyjnych, kontynuacji kształcenia lub pielęgnacji nie-

mowląt, o ile usługi te są świadczone na rzecz młodzieży lub osób zapewniających wychowanie, edukację, dalsze kształcenie lub pielęgnację [...]".

9. Paragraf 25 UstG przewiduje w zakresie opodatkowania usług turystycznych:

„1) Poniższe przepisy mają zastosowanie do świadczonych przez przedsiębiorcę usług turystycznych, które nie są przeznaczone dla przedsiębiorstwa usługobiorcy, o ile przedsiębiorca występuje wówczas wobec usługobiorcy we własnym imieniu i korzysta z usług turystycznych osób trzecich. Usługę przedsiębiorcy uważa się za odrębną usługę. Jeżeli w ramach jednej podróży przedsiębiorca świadczy na rzecz usługobiorcy więcej usług tego rodzaju, uważa się je za jednolitą odrębną usługę. Miejsce świadczenia odrębnej usługi określa się na podstawie § 3a ust. 1. Usługami turystycznymi osób trzecich są dostawy i inne świadczenia osób trzecich, z których podróżni korzystają bezpośrednio.

2) Odrębna usługa jest zwolniona od podatku, o ile dotyczące jej usługi turystyczne osób trzecich są wykonywane na obszarze państwa trzeciego [...].

3) Wartość odrębnej usługi oblicza się na podstawie różnicy pomiędzy kwotą zapłaconą przez usługobiorcę w celu otrzymania usługi a kwotą zapłaconą przez przedsiębiorcę za usługi turystyczne osób trzecich [...].

4) Z zastrzeżeniem § 15 ust. 1 przedsiębiorca nie jest uprawniony do odliczenia kwot podatku, na które wystawiono mu oddzielną fakturę z tytułu usług turystycznych osób trzecich. W pozostałym zakresie ma zastosowanie § 15 [...]".

10. Paragraf 25 UStG dokonuje transpozycji art. 26 szóstej dyrektywy, który dotyczy „Specjalnego systemu dla biur podróży". Przepis ten stanowi:

„1. Państwa członkowskie zastosują podatek od wartości dodanej do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu, w przypadkach gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 część A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura

podróży uważać się będzie również organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje [czynności] dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo, lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę. Podstawą opodatkowania oraz ceną bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącą tej usługi jest marża biura podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego, bez podatku od wartości dodanej, a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te służą bezpośredniej korzyści podróżnego.

3. Jeśli transakcje [czynności] powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tą [tę] osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 ust. 14. Jeśli takie transakcje [czynności] są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty, jak i poza nim, tylko ta część usługi biura podróży, która dotyczy transakcji [czynności] poza terytorium Wspólnoty, może podlegać zwolnieniu.

4. Podatek pobierany od biura podróży przez innego podatnika od transakcji [czynności] określonych w ust. 2 dokonanych dla bezpośredniej korzyści podróżnego nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich".

11. Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

i) edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmianę kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, dokonywaną przez instytucje prawa publicznego, którym te zadania są powierzone, lub przez inne organizacje określone przez zaintereso-

wane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[...]".

12. W wyniku odmowy przez Finanzamt opodatkowania marży zgodnie z § 25 UStG i zakwalifikowania przezeń działalność skarżącej jako czynności zwolnionych na podstawie § 4 pkt 23 UStG, który nie pozwala na żadne odliczenie zapłaconego podatku, organ ten określił w niższej wysokości nadpłatę podatku VAT zadeklarowaną za lata 1995–1997.

13. Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji do Finanzgericht (sądu finansowego), który je uwzględnił. Finanzamt wniósł rewizję do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy specjalny system dla biur podróży ustanowiony w art. 26 dyrektywy 77/388/EWG stosuje się również do działalności organizatora programów zwanych »High-School« i »College« obejmujących pobyt za granicą trwający od trzech do dziesięciu miesięcy, które organizator ten oferuje uczestnikom we własnym imieniu, a w celu ich realizacji korzysta ze świadczeń innych podatników?".

II — Ocena

14. Artykuł 26 szóstej dyrektywy ustanawia specjalny system podatku VAT stosowany do biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, odnośnie do którego Trybunał orzekał już wcześniej, zwłaszcza w celu określenia zakresu jego zastosowania oraz określenia, jakie podmioty gospodarcze są nim objęte [3].

15. Ten specjalny system podatkowy został wprowadzony do szóstej dyrektywy ze względu na okoliczność, że usługi świadczone przez biura podróży i organizatorów wycieczek turystycznych składają się na ogół z wielu świadczeń (np. transport i zakwaterowanie), które są realizowane zarówno w państwie członkowskim, w którym przedsiębiorstwo ma swoją siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, jak również i poza tym państwem. W związku z tym, stosowanie ogólnych przepisów prawa wspólnotowego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń zapłaconego naliczonego podatku, z uwagi na wielość i lokalizację świadczonych usług, napotykałoby u tych przedsiębiorców trudności praktyczne, które utrudniałyby im wykonywanie działalności [4].

3 — Zobacz zwłaszcza wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. str. I-5723, i wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229.

4 — Wyrok w sprawie Van Ginkel, przywołany w przypisie 3 (pkt 13 i 14), wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3 (pkt 18), oraz wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. str. I-6289, pkt 23 i 24.

16. Artykuł 26 szóstej dyrektywy służy, w konsekwencji, dostosowaniu reguł w dziedzinie podatku VAT do szczególnego charakteru działalności biur podróży [5]. W tym celu artykuł ten ustanawia specjalny system podatkowy pozwalający na odpowiednie opodatkowanie usług turystycznych, nie będący w żadnym wypadku systemem zwolnień.

17. W ten sposób, dla osób niezaznajomionych ze wspólnym systemem podatku VAT, a w szczególności dla osób mniej wyczulonych na niuanse systemu odliczeń podatku, niniejsza sprawa początkowo może stanowić niespodziankę. Rząd niemiecki w porozumieniu z Finanzamt, inaczej niż można by tego oczekiwać, stwierdza, że działalność iSt powinna podlegać systemowi zwolnień od podatku VAT. Natomiast podatnik odrzuca taką interpretację twierdząc, że wykonywane przez niego transakcje podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 26.

18. Z przytoczonych poniżej powodów uważam, że interpretacja rządu niemieckiego jest nie do obrony, przede wszystkim z uwagi na wykładnię art. 26 dokonaną przez Trybunał, w szczególności w ww. wyrokach w sprawie Van Ginkel i w sprawie Madgett i Baldwin.

19. Oczywiste jest, że ponieważ art. 26 ustanawia szczególny system opodatkowania, odmienny od zwykłego systemu szóstej dyrektywy, to powinien on być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym dla realizacji zamierzonego przezeń celu [6].

20. Otóż, w sprawie Van Ginkel, dokonując wykładni art. 26 opartej na opisanym wcześniej toku rozumowania [7], Trybunał orzekł, że okoliczność, iż przedsiębiorstwo nie zapewnia podróżnemu transportu, ale ogranicza się do zapewnienia mu zakwaterowania, nie wyłącza z zakresu stosowania art. 26 świadczenia dokonanego przez to przedsiębiorstwo [8]. Ta wykładnia art. 26 odpowiada zdaniem Trybunału celom realizowanym przez ten przepis [9].

21. Zgodnie z tym kierunkiem interpretacji, Trybunał wyraźnie stwierdził w sprawie Madgett i Baldwin, że specjalny system dla biur podróży nie może ograniczać się jedynie do podmiotów zakwalifikowanych w sposób formalny do „biur podróży" lub „organizatorów wycieczek turystycznych". Trybunał uznał bowiem, że sporny system ma zasto-

5 — Wyrok w sprawie Van Ginkel, przywołany w przypisie 3 (pkt 15 i 23); wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3 (pkt 18) oraz wyrok w sprawie First Choice Holidays, przywołany w przypisie 4 (pkt 23).

6 — Wyrok w sprawie First Choice Holidays, przywołany w przypisie 4, pkt 22, oraz wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3, pkt 34.

7 — Zobacz powyżej, pkt 15 i 16.

8 — Wyrok w sprawie Van Ginkel, przywołany w przypisie 3, pkt 27.

9 — Zgodnie z ww. w przypisie 3 wyrokiem w sprawie Van Ginkel, pkt 23 „wyłączenie z zakresu zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy usług świadczonych przez biuro podróży na tej podstawie, że obejmują jedynie zakwaterowanie, a nie transport pasażera, prowadziłoby do komplikacji systemu podatkowego, w którym stosowane przepisy w zakresie podatku VAT uzależnione byłyby od elementów konstytutywnych usług wyświadczonych na rzecz każdego podróżnego. Taki system byłby sprzeczny z celami dyrektywy".

sowanie do hotelarza, który za określonym wynagrodzeniem proponuje zwyczajowo swoim klientom poza zakwaterowaniem, transport do hotelu z pewnych oddalonych miejsc i z powrotem, jak również wycieczki autobusowe podczas pobytu w hotelu [10].

22. Zgodnie z tym orzecznictwem każdy, podatnik, który sprzedaje usługi turystyczne we własnym imieniu, korzystając w tym celu z dostaw i usług innych podatników, podlega art. 26 szóstej dyrektywy. Natomiast gdy podmiot gospodarczy działa wyłącznie w charakterze pośrednika, wówczas specjalny system ustanowiony w art. 26 nie ma zastosowania, a świadczone usługi powinny zostać opodatkowane zgodnie z ogólnymi przepisami w zakresie podatku VAT stosowanymi do opodatkowania usług świadczonych przez pośredników [11].

23. Niewątpliwie ważne jest ustalenie kryterium pozwalającego na stwierdzenie, czy dany podmiot gospodarczy, który równocześnie z innymi usługami świadczy we własnym imieniu usługi związane z podróżami, które nie są początkowo usługami turystycznymi, np. usługi oświatowe, powinien podlegać systemowi ustanowionemu w art. 26 szóstej dyrektywy.

24. Decydujące kryterium przyjęte w wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, który wyraźnie zmierza w kierunku zaproponowanym przez rzecznika generalnego Légera w jego opinii przedstawionej w tej sprawie, polega na rozróżnieniu pomiędzy dokonywanymi przez dany podmiot świadczeniami pomocniczymi a świadczeniami głównymi lub świadczeniami równoznacznymi ze świadczeniami głównymi [12].

25. W rzeczywistości Trybunał zwraca uwagę na istnienie podmiotów świadczących usługi związane z podróżami z wykorzystaniem świadczeń zakupionych w tym celu u osób trzecich, przy czym świadczenia te mają włącznie charakter pomocniczy. W tym wyzgłędzie rzecznik generalny Léger stwierdza wyraźnie w swojej opinii w punkcie, do którego odsyła wyraźnie wyrok [13], że „świadczenie ma charakter pomocniczy, gdy z jednej strony

10 — Zgodnie z ww. w przypisie 3 wyrokiem w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 20, „należy stwierdzić, że podstawy, na których opiera się szczególny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczą także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych transakcji w ramach innej działalności, takiej jak działalność hotelarska".

11 — Zobacz także podobnie uzasadnienie Komisji w propozycji dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG odnośnie do specjalnego systemu dla biur podróży [COM(2002) 64 wersja ostateczna, Dz.U. 2002, C 126 E, str. 390]. Ta idea została wyraźnie podkreślona w nowym projekcie dyrektywy przedstawionym przez Komisję w dniu 8 lutego 2002 r. Komisja proponuje, aby do obecnego art. 26, który stanowi, że „za biura podróży uważać się będzie również organizatorów wycieczek", dodane zostało sformułowanie „a także każdego innego podatnika, który świadczy usługi turystyczne na wyżej określonych warunkach".

12 — Zobacz opinia rzecznika generalnego Légera przedstawiona w sprawie Madgett i Baldwin, przywołana w przypisie 3, pkt 34–38.

13 — Wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3, pkt 24.

przyczynia się do właściwego wykonania świadczenia głównego, a z drugiej strony obejmuje mniej istotną część ceny ryczałtowej w stosunku do świadczenia głównego. Świadczenie to nie stanowi więc dla klienteli celu samego w sobie, lub samej poszukiwanej usługi, a jedynie środek do skorzystania w lepszych warunkach z usługi głównej tego podmiotu" [14]. Świadczeniem tym będzie zatem „np. lokalny transport zapewniany przez hotel swoim klientom, aby mogli oni dotrzeć do miejsc położonych blisko hotelu" [15].

26. Natomiast nie będą miały charakteru pomocniczego usługi związane z podróżami, które są również zazwyczaj świadczone przez podmioty gospodarcze w ich własnym imieniu z wykorzystaniem usług zakupionych u osób trzecich, ale stanowią znaczną część ogólnej kwoty, którą powinien zapłacić podróżny, a ponadto w oczach klienteli przedmiot tych usług nie może zostać uznany jedynie za pomocniczy [16].

27. Zgodnie z tym kryterium Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, że „jeżeli właściciel hotelu oprócz zakwaterowania stale oferuje swoim klientom usługi, które wykraczają poza tradycyjne zadania hotelarza, a których realizacja nie może pozostać bez widocznego wpływu na stosowaną cenę ryczałtową, np. transfer do hotelu z oddalonych miejsc odbioru pasażerów, wówczas świadczenia te nie mogą zostać zrównane ze świadczeniem usług czysto pomocniczych" [17]. W tych okolicznościach art. 26 szóstej dyrektywy ma zastosowanie do przedsiębiorstwa hotelarskiego, które „za zapłatą ceny ryczałtowej oprócz zakwaterowania, w sposób zwyczajowy oferuje swoim klientom usługi transferu pomiędzy hotelem a pewnymi oddalonym punktami odbioru pasażerów, a także wycieczki autokarowe w trakcie pobytu, gdzie usługi transportowe są usługami nabytymi od osób trzecich" [18].

28. W świetle tego kryterium kwalifikacyjnego przyjętego w wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, iSt powinna zostać uznana za biuro podróży w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem, nawet jeżeliby przyjąć, że iSt faktycznie świadczy swoim klientom usługi oświatowe, to jednak usługa turystyczna nadal ma „widoczny wpływ na stosowaną cenę", która ma zostać zapłacona przez klienta zgodnie z kryterium stosowanym w wyroku w sprawie Madgett i Baldwin. W związku z powyższym oczywiste jest, że podróż w ścisłym tego słowa znaczeniu, obejmująca transport i pobyt zorganizowany w państwie przeznaczenia, nie może być postrzegana przez klientelę jako świadczenie pomocnicze mające jedynie marginalne znaczenie w porównaniu z usługą oświatową, którą iSt również oferuje swoim klientom.

14 — Opinia rzecznika generalnego Légera przedstawiona w sprawie Madgett i Baldwin, przywołana w przypisie 3, pkt 36.

15 — Ibidem, pkt 37.

16 — Ibidem, pkt 38.

17 — Wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3, pkt 26, podkreślenia własne.

18 — Ibidem, pkt 27.

29. Jednakże należy zaznaczyć, że wątpliwości sądu krajowego odnośnie do stosowania art. 26 w danej sprawie wynikają zasadniczo z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego programów wymiany szkolnej w ramach dyrektywy Rady 90/314/EWG z dnia 13 czerwca 1990 r. w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek [19]. W związku z tym nasuwa się pytanie, czy określenie opodatkowanej działalności we wcześniej przedstawiony sposób, zgodnie z systemem ustanowionym w art. 26 szóstej dyrektywy, powinno ulec zmianie w świetle ostatniego orzecznictwa Trybunału dotyczącego tej innej, równoległej dziedziny, a w szczególności w świetle wyroku w sprawie AFS Intercultural Programs Finland [20].

30. W wyroku tym Trybunał orzekł, że nie stanowią podróży w rozumieniu dyrektywy 90/314 podróże polegające na wymianie szkolnej w przybliżeniu semestralnej lub rocznej, których celem jest uczęszczanie przez ucznia do szkoły w kraju goszczącym w celu poznania jego mieszkańców i kultury i podczas których uczeń ma zapewniony bezpłatny pobyt u rodziny goszczącej, jakby był jej członkiem [21].

31. To orzecznictwo jest oczywiście nieprzydatne dla udzielenia odpowiedzi na główne pytanie w niniejszej sprawie, które, tak jak to już wcześniej podkreśliłem, sprowadza się jedynie do ustalenia, czy w ramach działalności iSt świadczenie usług turystycznych ma charakter czysto pomocniczy w porównaniu do innych świadczonych przez nią usług.

32. Dodać do tego należy, na marginesie, że cele art. 26 różnią się znacznie od celów, do których osiągnięcia dąży dyrektywa 90/314, a w szczególności od celu, jakim jest uniknięcie sytuacji, w której wspólny system podatku VAT nie utrudniałby wykonywania działalności biur podróży.

33. Wobec powyższego nie jest uzasadnione stosowanie wykładni zawężającej art. 26, zgodnie z którą artykuł ten stosuje się wyłącznie do podmiotów gospodarczych, które świadczą w swoim własnym imieniu usługi „podróży" w rozumieniu dyrektywy 90/314 [22]. Zaznaczam w tym miejscu, że taka wykładnia art. 26 byłaby sprzeczna z ww. wyrokiem w sprawie Van Ginkel, w którym Trybunał orzekł, że art. 26 jest stosowany także wówczas, gdy podmiot gospodarczy nie oferuje nawet usługi turystycznej w ścisłym tego słowa znaczeniu — to znaczy obejmującej transport klientów — ale zapewnia wyłącznie zakwaterowanie [23].

19 — Dz.U. L 158, str. 59.

20 — Wyrok z dnia 11 lutego 1999 r. w sprawie C-237/97 AFS Intercultural Programs Finland, Rec. str. I-825.

21 — Ibidem, pkt 34 i sentencja.

22 — W każdym razie nie uważam, aby z wyroku w sprawie AFS Intercultural Programs Finland można było wyciągnąć wniosek, że iSt powinna być uważana jako spółka nie świadcząca usług turystycznych w rozumieniu dyrektywy 90/314. Tak jak to słusznie podkreśla skarżąca w uwagach na piśmie, iSt nie jest stowarzyszeniem niezarobkowym w przeciwieństwie do stowarzyszenia, o którym mowa w wyroku w AFS Intercultural Programs Finland.

23 — Zobacz wyżej, pkt 24.

34. Moim zdaniem równie nieprzydatne do zakwalifikowania skarżącej jako biura podróży w rozumieniu art. 26 jest branie pod uwagę celu i czasu trwania podróży, które ów podmiot gospodarczy organizuje i oferuje we własnym imieniu, wykorzystując w tym celu świadczenie usług przez osoby trzecie. Okoliczność, iż końcowym celem pobytu zagranicznego jest, jak w niniejszej sprawie, nauka, w tym przypadku języka angielskiego, nie może wpływać na kwalifikację iSt jako biura podróży w rozumieniu art. 26. Takiego poglądu nie podziela rząd niemiecki, którego zdaniem iSt prowadzi działalność sui generis, która nie może wchodzić w zakres stosowania art. 26 z powodu celu edukacyjnego tej działalności i czasu trwania podróży oferowanych klientom.

35. Wydaje mi się, że wyraźnie niepożądane jest dokonywanie rozróżnienia w oparciu o kryterium celu i trwania podróży na pomioty gospodarcze, które organizują podróże i podlegają systemowi art. 26, a innymi podmiotami, do których system ten nie ma zastosowania. Obok podróży w celach czysto wypoczynkowych, istnieją także inne rodzaje podróży w zależności od ich celu. W tym zakresie wystarczy wyobrazić sobie, poza podróżami w celu nauki języka i poznawania lokalnej kultury, także podróże mające na celu uprawianie sportu, leczenie uzdrowiskowe, leczenie stresu, odbycie nauki gotowania, wyjazdy do winnic albo dłuższe lub krótsze czasowo podróże mające na celu towarzyszenie zespołowi muzycznemu w celu wykonania pewnego repertuaru. Jeśliby przyjąć, że kryteria czasu trwania i celów podróży oraz pobytów organizowanych za granicą mają decydujące znaczenie, wprowadziłoby to znaczną niepewność w ustalaniu zakresu pojęcia biura podróży w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy.

36. Takie kryterium byłoby nie tylko całkowicie niezgodne z brzmieniem art. 26 (który w ogóle nie odnosi się do czasu trwania i celów podróży), ale również byłoby rozbieżne z celami, do których realizacji dąży specjalny system ustanowiony przez ten przepis. Wreszcie nie łatwo jest pogodzić uwzględnianie celu i czasu trwania podróży z ideą uproszczenia, która przyświecała przyjęciu systemu art. 26. Wręcz przeciwnie, jeśli przyjrzymy się celowi uproszczenia narzuconego przez wielość miejsc, w których biura podróży prowadzą swoją działalność, uzasadniającego przyjęcie systemu opodatkowania marży ustanowionego w art. 26, to realizacja tego celu będzie zachowana, w przypadku gdy iSt zostanie uznana za podatnika podlegającego systemowi tego art. 26 [24].

24 — Zgodnie z postanowieniem odsyłającym iSt organizuje podróże, które we własnym imieniu oferuje swoim klientom, obejmujące transport do miejsca przeznaczenia, zakwaterowanie w placówkach szkolnych i u rodzin. Spółka iSt nie działa jako pośrednik linii lotniczych czy organizacji partnerskiej w państwie przeznaczenia, a ponadto właściwe czynności są realizowane w wielu miejscach, co w świetle uzasadnienia leżącego o podstaw art. 26, w pełni uzasadnia stosowanie tego artykułu.

37. Ustalenie zakresu pojęcia biura podróży w rozumieniu art. 26, które opierałoby się na celu świadczonych usług turystycznych, byłoby w każdym razie sprzeczne z oceną opartą na obiektywnych kryteriach, które nasuwają się w sposób oczywisty w ramach podatku mającego wyraźnie obiektywny charakter, tak jak w przypadku podatku VAT [25].

38. Można uniknąć zakłócenia konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi i zapewnić jednolite stosowanie szóstej dyrektywy jedynie za pomocą wykładni autonomicznej i niezawężającej pojęcia biura podróży opartej na obiektywnym kryterium, ustanowionym w sposób wyraźny przez Trybunał w wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, które nie polega na uwzględnianiu celów podróży i ich czasu trwania [26].

39. Na zakończenie przypomnę, że art. 26 ustanawia właściwe opodatkowanie usług turystycznych. Chodzi o system szczególny w stosunku do zwykłego systemu podatkowego, a nie o system zwolnień od podatku VAT.

40. W rezultacie wykładnia proponowana przez rząd niemiecki, zgodnie z którą działalność iSt powinna wchodzić w zakres świadczeń zwolnionych od podatku na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, jest sprzeczna z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w zakresie wykładni przepisów szóstej dyrektywy, które ustanawiają zwolnienia od podatku.

41. W rzeczywistości bowiem, iSt jest spółką handlową i nie wydaje się być w żadnym stopniu „instytucją prawa publicznego" czy też podmiotem posiadającym podobny charakter zgodnie z brzmieniem art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. W związku z tym, włączenie tej spółki do systemu zwolnień z podatku oznaczałoby taką wykładnię tego systemu, która byłaby od początku sprzeczna z orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym „pojęcia używane dla określenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, podlegają ścisłej wykładni, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika" [27].

25 — Jedną z zasad przewodnich systemu podatku VAT jest wyeliminowanie czynników mogących zakłócić konkurencję na poziomie krajowym i wspólnotowym. Jak to dokładnie opisuje rzecznik generalny Léger w pkt 32 swojej opinii w sprawie Madgett i Baldwin przywołanej w przypisie 3, do którego wyraźnie odsyła wyrok w pkt 22, „można uniknąć tych zakłóceń konkurencji dzięki lekturze art. 26, który obejmuje rodzaje działalności *ustalone z uwzględnieniem obiektywnych kryteriów*, nie zaś w oparciu o określoną wcześniejszą klasyfikację podmiotu gospodarczego do określonej kategorii zawodowej, podczas gdy znaczna część działalności usługowej tego podmiotu należy do innej kategorii zawodowej" (podkreślenia własne).

26 — Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, przywołany w przypisie 3, pkt 22 i opinia rzecznika generalnego Légera w omawianej sprawie, pkt 32.

27 — Wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. 1737, pkt 13; wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20, i ostatnio wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Zb.Orz. str. I-1719, pkt 24.

III — Wnioski

42. W świetle przedstawionych wyżej rozważań proponuję Trybunałowi udzielić następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof:

„Artykuł 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do czynności organizatora programów »High-School« i »College« obejmujących pobyt za granicą trwający od trzech do dziesięciu miesięcy, które organizator ten oferuje uczestnikom we własnym imieniu, a w celu ich realizacji korzysta ze świadczeń innych podatników".