

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POAIRESA MADURA,
predstavljeni 16. junija 2005¹

1. Bundesfinanzhof (Nemčija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe sprašuje Sodišče, ali posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero², vključuje posle organizatorjev izobraževalnih programov, zlasti jezikovnega izobraževanja, v tujini.

ga izobraževanja in ponuja predvsem programa, imenovana „High-School“ in „College“.

I – Dejstva iz spora o glavni stvari, ustrezne določbe zakonodaje Skupnosti in nacionalne zakonodaje ter vprašanje, ki je bilo zastavljeno Sodišču

3. Programi „High-School“ so namenjeni učencem, starim od 15 do 18 let, ki želijo tri, pet ali deset mesecev obiskovati „high school“ ali podobno šolo v tujini – v glavnem v anglofonski državi. Kandidati za tak program vložijo prijavo pri tožeči stranki, ki po razgovoru z njimi odloči o njihovem sprejemu.

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (v nadaljevanju: tožeča stranka ali iST) je družba z omejeno odgovornostjo, ki organizira mednarodna potovanja jezikovne-

4. Tožeča stranka se zavezuje, da bo udeležencem zagotovila mesto na izbrani šoli, kjer jim bo za nasvete in podporo dodeljen mentor (profesor). Med potovanjem so dijaki nastanjeni pri družinah gostiteljicah. Ustrezne družine gostiteljice so izbrane v sodelovanju z lokalno organizacijo, ki dela s tožečo stranko. Oseba, ki jo določi ta

1 – Jezik izvirnika: portugalsčina.

2 – UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva.

organizacija, je na voljo dijaku in je tudi posrednik za dijaka pri šoli in pri stanovanju družine gostiteljice. S posredovanjem lokalne partnerske organizacije se lahko dijak med bivanjem v državi gostiteljici udeleži tudi potovanja z avtobusom ali letalom, da si ogleda znane kraje.

udeležence v kolidžu in skrbi, da jih sprejmejo v kolidž za obdobje od enega do treh trimestrov. Partnerska organizacija mora tudi plačati stroške šolnine kolidžu iz sredstev, ki jih prejme od tožeče stranke za svoje storitve. V programu „College“ so udeleženci nastanjeni in imajo prehrano v izobraževalni ustanovi. Za povratni let prav tako veljajo pravila, ki se razlikujejo od tistih, ki veljajo za program „High School“. Udeleženec sam rezervira lete.

5. Skupna cena programa „High-School“ v Združenih državah Amerike je vključevala na primer povratni let v Združene države Amerike z odhodom iz Frankfurta na Majni z vodičem, zračne povezave v Nemčiji, zračne povezave v Združenih državah Amerike do namembnega kraja in nazaj, nastanitve in prehrano pri družini gostiteljici, izobraževanje v „high school“, pomoč pridružene organizacije in njenih lokalnih sodelavcev med bivanjem, pripravljala srečanja in pripravljala gradivo ter zavarovanje odpovedi potovanja. Skupna cena pa ni vključevala žepnine, zdravstvenega zavarovanja, zavarovanja civilne odgovornosti in nezgodnega zavarovanja, takse za vstopni vizum v Združene države Amerike in stroške udeležbe na pripravljalnem seminarju.

7. Finanzamt Heidelberg (v nadaljevanju: Finanzamt) je posle tožeče stranke sprva štel za potovalne storitve, za katere velja člen 25 Umsatzsteuergesetz 1993 (nemški zakon iz leta 1993 o prometnih davkih, v nadaljevanju: UStG), ki ureja sistem obdavčitve potovalnih storitev. Finanzamt je nato po preverjanju menil, da ni šlo za potovalne storitve, ampak bolj za druge storitve, oproščene davka na podlagi člena 4(23) UStG.

6. Programi „College“ so namenjeni učencem s končano srednjo šolo. Lokalna partnerska organizacija zagotavlja mesta za

8. Na podlagi te določbe je DDV oproščeno „zagotavljanje nastanitve, prehrane in storitev, ki jih po navadi zagotovijo osebe ali institucije, kadar pretežno k sebi sprejmejo mladoletnike z namenom izobraževanja, poklicnega usposabljanja ali nadaljevalnega poklicnega usposabljanja ali za nego novo-

rojenčka, če se storitve zagotavljajo za mladoletne ali za osebe, ki zagotavljajo njihovo izobraževanje, poklicno usposabljanje, nadaljevalno poklicno usposabljanje ali nego [...]“.

3. Vrednost druge storitve ustreza razliki med zneskom, ki ga je plačal podjetnik za pridobitev storitve, in zneskom, ki ga podjetnik plača za potovalne storitve tretjih. [...]

9. Člen 25 UStG glede obdavčitve potovalnih storitev določa:

4. Z odstopanjem od člena 15(1) podjetniku ni dovoljeno odbiti zneska davkov, ki so mu bili kot vstopni davek ločeno zaračunani za potovalne storitve tretjih. Drugo ne vpliva na člen 15. [...]“

„1. Naslednje določbe veljajo za potovalne storitve podjetnika, ki niso namenjene podjetju odjemalca, če podjetnik z odjemalcem posluje v svojem imenu in da uporablja potovalne storitve tretjih. Storitve, ki jo opravi podjetnik, se šteje za drugo storitev. Če podjetnik opravi odjemalcu v okviru nekega potovanja več takih storitev, se te štejejo za drugo enotno storitev. Kraj opravljanja druge storitve je določen v skladu s členom 3a(1). Potovalne storitve tretjih ustrezajo dobavam in drugim storitvam tretjih, ki neposredno koristijo potnikom.

10. Člen 25 UStG je namenjen prenosu člena 26 Šeste direktive, ki opredeljuje „posebno ureditev za potovalne [agencije]“, in za to določa:

2. Druga storitev je oproščena davka, če so s tem povezane potovalne storitve tretjih opravljene na ozemlju tretje države. [...]

„1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih [agencij] v skladu z določbami tega člena, če potovaln[e] [agencije] poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne [agencije], ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V

tem členu potovaln[e] [agencije] vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Transakcije, ki jih opravi potovaln[a] [agencija] v zvezi s potovanjem, se obravnava za eno storitev potovalne[...] [agencije] potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovaln[a] [agencija] sedež dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovaln[a] [agencija] opravil[a] storitve Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalne [...] [agencije], kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalne [...] [agencije] za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

3. Če so transakcije, ki jih za potovaln[o] [agencijo] opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj Skupnosti, se storitev potovalne [...] [agencije] obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so te transakcije opravljene v Skupnosti in zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne [...] [agencije], ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.

4. Znesek davka na dodano vrednost, ki ga potovaln[i] [agenciji] zaračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v drugem odstavku, in so v neposredno korist potnika, nima pravice do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.“

11. V členu 13A(1) Šeste direktive je določeno:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

- i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim

država članica priznava podoben namen;

II – Presoja

[...]"

12. V skladu s členom 25 UStG je Finanzamt, ki je zavrnil obdavčitev marže in je dejavnosti tožeče stranke štel za oproščene transakcije na podlagi člena 4(23) UStG, ki ne dovoljuje nobenega odbitka vstopnega davka, zmanjšal presežke vstopnega DDV, ki jih je prijavil za leta od 1995 do 1997.

13. Tožeča stranka je vložila tožbo zoper to odločbo pri Finanzgericht, ki je ugodilo tožbi. Finanzamt je vložil pritožbo zoper odločbo Finanzgericht pri Bundesfinanzhof, to pa je prekinilo odločanje in Sodišču predložilo to vprašanje:

„Ali posebna ureditev za potovalne agencije, določena v členu 26 Direktive 77/388/EGS, velja tudi za transakcije organizatorja t. i. programov ‚High-School‘ in ‚College‘ z bivanjem v tujini od treh do desetih mesecev, ki ju navedeni organizator ponuja v svojem imenu in za njuno uresničitev uporablja storitve drugih davčnih zavezancev?“

14. Člen 26 Šeste direktive določa posebno ureditev DDV, ki velja za potovalne agencije in organizatorje potovanj, o kateri se je Sodišče že izreklo, zlasti da bi določilo področje uporabe te ureditve in gospodarske subjekte, za katere velja³.

15. Ta posebna ureditev obdavčitve je vključena v Šesto direktivo zato, ker so storitve, ki jih opravljajo potovalne agencije in organizatorji potovanj, najpogosteje sestavljene iz različnih storitev (na primer na področju prevoza in nastanitve), ki se opravljajo na ozemlju države članice, kjer ima podjetje sedež ali stalno poslovno enoto, in zunaj njega. Tako bi uporaba običajnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčno osnovo in odvajanjem vstopnega davka zaradi raznovrstnosti in omejitve na kraj opravljenih storitev za ta podjetja pomenila praktične težave, ki naj bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti⁴.

3 – Glej zlasti sodbo z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel (C-163/91, Recueil, str. I-723) in z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229).

4 – Sodbi Van Ginkel (navedena v opombi 3, točki 13 in 14) ter Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 18) in sodba z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, str. I-6289, točki 23 in 24).

16. Zato je namen člena 26 Šeste direktive prilagoditi veljavna pravila za DDV specifični naravi dejavnosti potovalnih agencij⁵. V ta namen določa posebno ureditev, ki omogoča ustrezno obdavčenje potovalnih storitev in ki nikakor ni ureditev oprostitve.

17. Tako so v tej zadevi opazovalci, ki niso seznanjeni s skupnim sistemom DDV in so zlasti manj pozorni na podrobnosti sistema odbitkov DDV, sprva presenečeni. Nemška vlada, ki se strinja s Finanzamt, namreč nepričakovano zatrjuje, da se mora za dejavnost iST uporabiti ureditev oprostitve DDV. Davčni zavezanec nasprotno zavrača to razlago in meni, da je za transakcije, ki jih opravlja, zavezan za plačilo DDV v skladu s členom 26.

18. Zaradi razlogov, ki jih bom pojasnil v nadaljevanju, menim, da je razlaga nemške vlade nesprejemljiva, če najprej upoštevam razlago člena 26, ki jo je zlasti v zgoraj navedenih sodbah Van Ginkel ter Madgett in Baldwin podalo Sodišče.

5 — Sodbe Van Ginkel (navedena v opombi 3, točki 15 in 23), Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 18) in First Choice Holidays (navedena v opombi 4, točka 23).

19. Ni sporno, da se ta 26, ker določa posebno ureditev obdavčitve, ki se razlikuje od običajne ureditve Šeste direktive, sme uporabljati le v obsegu, ki je potreben pri doseganju ciljev, na katere se člen nanaša⁶.

20. V zadevi Van Ginkel je Sodišče v že pojasnjeni razlagi člena 26⁷, ki temelji na *ratio*, menilo, da dejstvo, da podjetje ne zagotavlja prevoza potnikov, ampak le nastanitev, ne izključuje s področja uporabe člena 26 storitev, ki jih to podjetje ponuja⁸. Ta razlaga člena 26 po mnenju Sodišča ustreza ciljem te določbe⁹.

21. V skladu s to razlago je Sodišče v zgoraj navedeni zadevi Madgett in Baldwin izrecno potrdilo, da se posebna ureditev za potovalne agente ne more omejiti samo na subjekte, ki imajo formalno izobrazbo za „potovalnega agenta“ ali „organizatorja potovanj“. Menilo je torej, da se zadevna ureditev uporablja za

6 — Sodbi First Choice Holidays (navedena v opombi 4, točka 22) in Madgett Baldwin (navedena v opombi 3, točka 34).

7 — Glej zgoraj točki 15 in 16.

8 — Sodba Van Ginkel (navedena v opombi 3, točka 27).

9 — V skladu s sodbo Van Ginkel (navedena v opombi 3, točka 23) naj bi „izključitev storitev, ki jih zagotavlja potovaln[a] [agencija], s področja uporabe člena 26 Šeste direktive, ker bi vključevale le nastanitev in ne tudi prevoza potnikov, pripeljala do zapletenega sistema obdavčenja, v katerem bi bila uporabljena pravila v zvezi z DDV odvisna od sestavnih delov ponujenih storitev vsakemu potniku. Tak sistem obdavčenja bi šel mimo ciljev direktive.“

lastnika hotela, ki proti plačilu določenega zneska strankam poleg nastanitve običajno ponuja povratni prevoz od določenih oddaljenih zbirnih mest do hotela in izlete s turističnim avtobusom med bivanjem v hotelu¹⁰.

22. V skladu s to sodno prakso za vsakega davčnega zavezanca, ki prodaja potovalne storitve v svojem imenu ter za to uporabi blago in storitve drugih davčnih zavezancev, velja člen 26 Šeste direktive. Nasprotno se ta posebna ureditev iz člena 26 ne uporablja za gospodarske subjekte, ki delujejo samo kot posredniki. Storitve, ki jih zagotavljajo, je treba obdavčiti v skladu z običajnimi pravili za DDV, ki se uporabljajo za obdavčitev storitev, ki jih ponujajo posredniki¹¹.

10 — V skladu s sodbo Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 20) „je treba ugotoviti, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne [agencije] in za organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovaln[a] [agencija] ali organizator potovanj v smislu, ki ga imajo na splošno ti izrazi, vendar opravlja enake transakcije v okviru druge dejavnosti, kakršna je hotelirska dejavnost“.

11 — V tem smislu glej tudi obrazložitev Komisije v predlogu direktive Sveta o spremembah Direktive 77/388/EGS o posebni ureditvi potovalnih agencij (COM(2002) 64 konč., UL 2002, C 126 E, str. 390). Ta ideja je ponovno jasno potrjena z novim predlogom direktive Komisije z dne 8. februarja 2002. Komisija predlaga, naj se k obstoječemu členu 26, ki določa, da „potovaln[e] [agencije] vključujejo tudi organizatorje potovanj“, doda: „in vse druge davčne zavezance, ki zagotavljajo potovalne storitve v zgoraj navedenih pogojih“.

23. Nedvomno je treba vedeti, na podlagi katerega merila je mogoče določiti, ali gospodarski subjekt, ki v svojem imenu zagotavlja storitve v zvezi s potovanjem in hkrati druge storitve, ki sprva ne veljajo za potovalne storitve, na primer izobraževalne storitve, sodi pod ureditev iz člena 26 Šeste direktive.

24. V ta namen je odločilno merilo v sodbi Madgett in Baldwin, ki je izrecno upoštevalo usmeritev generalnega pravobranilca Légerja v sklepnih predlogih v tej zadevi, in sicer razlikovanje med pomožnimi in glavnimi storitvami gospodarskega subjekta ali storitvami, ki so primerljive z zadnjimi¹².

25. Sodišče dejansko navaja, da obstajajo subjekti, ki opravljajo storitve, povezane s potovanji, in v ta namen uporabljajo potovalne storitve tretjih, ki so le pomožne. V zvezi s tem generalni pravobranilec Léger v sklepnih predlogih pod točko, na katero sodba izrecno napotuje, izrecno trdi¹³, da je „storitev pomožna takrat, kadar prispeva k dobri izvedbi glavne storitve in kadar pomeni manj pomemben del zneska v primerjavi z

12 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja v zgoraj navedeni zadevi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točke od 34 do 38).

13 — Sodba Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 24).

glavno storitvijo. Ta storitev za stranke ne pomeni cilja ali storitve same po sebi, ampak sredstvo za čim boljše pogoje uporabe osnovne storitve¹⁴. To velja „na primer za prevoz, ki ga lokalno lahko zagotovi hotel, da stranke odpelje do bližnjih destinacij“¹⁵.

prevoz od oddaljenih zbirnih mest do hotela, te storitve ne morejo biti izenačene z izključno pomožnimi storitvami¹⁷. Zato se člen 26 Šeste direktive uporablja za hotelirsko podjetje, „ki za pavšalno plačilo običajno ponuja strankam poleg nastanitve povratni prevoz med hotelom in določenimi oddaljenimi zbirnimi mesti in izlet s turističnim avtobusom med bivanjem v hotelu, vendar prevozne storitve naroči pri tretjih“¹⁸.

26. Nasprotno pa niso pomožne storitve v povezavi s potovanji, ki jih subjekti opravljajo običajno v svojem imenu in v ta namen uporabljajo storitve tretjih in so pomemben del celotnega zneska, ki ga plača potnik, niti jih stranke ne obravnavajo kot le pomožne¹⁶.

27. Glede na to merilo Sodišče v sodbi Madgett in Baldwin trdi, da „kadar lastnik hotela ponuja na običajen način strankam poleg nastanitve storitve, ki ne sodijo med tradicionalne naloge lastnikov hotelov in katerih izvedba ne more biti brez *občutnih posledic za izvajani turistični paket*, kot je

28. Glede na to razvrstitveno merilo, sprejeto v sodbi Madgett in Baldwin, se iST šteje za potovalno agencijo v smislu člena 26 Šeste direktive. Dejansko, tudi če sprejmemo dejstvo, da iST resnično strankam ponuja izobraževalne storitve, v skladu z merilom v sodbi Madgett in Baldwin potovalna storitev ne more biti brez „občutnih posledic za ceno“, ki jo plača stranka. Zato je jasno, da potovanje v ožjem pomenu, ki zajema prevoz in organizirano bivanje v namembni državi, stranke ne morejo šteti za pomožno storitev, ki pomeni samo manj pomemben del v primerjavi z izobraževalnimi storitvami, ki jih iST prav tako ponuja strankam.

14 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Légerja v zgoraj navedeni zadevi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 36).

15 — Prav tam (točka 37).

16 — Prav tam (točka 38).

17 — Sodba Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 26).
Moj poudarek.

18 — Prav tam (točka 27).

29. Vseeno je treba poudariti, da dvomi predložitvenega sodišča glede uporabe člena 26 v zadevi v glavnem izhajajo iz sodne prakse Sodišča v zvezi s programi šolske izmenjave v okviru Direktive Sveta 90/314/EGS z dne 13. junija 1990 o paketnem potovanju, organiziranih počitnicah in izletih¹⁹. Vprašanje, ki se zastavlja, je torej vprašanje o tem, ali se mora opredelitev dejavnosti, za katere velja ureditev iz člena 26 Šeste direktive, v že navedenih pogojih spremeniti glede na nedavno sodno prakso Sodišča na drugem vzporednem področju, zlasti v sodbi AFS Intercultural Programs Finland²⁰.

30. V tej sodbi je Sodišče odločilo, da potovanja, ki potekajo v okviru šolskih izmenjav za obdobje enega semestra ali okrog enega leta in ki obsegajo učencevo obiskovanje šolske ustanove v državi gostiteljici, da bi se seznanil z njenimi ljudmi in kulturo, in med katerimi dijak brezplačno biva pri prostovoljni družini gostiteljici, kot da bi bil njen član, ne pomenijo organiziranih potovanj v smislu Direktive 90/314²¹.

31. Jasno je, da ta sodna praksa ni upoštevana za odgovor na glavno vprašanje v obravnavanem primeru, ki je, kot sem že poudaril, vprašanje preprosto o tem, ali je *v okviru dejavnosti iST zagotavljanje potovalnih storitev izključno pomožno v primerjavi z drugimi storitvami, ki jih ponuja*.

32. K temu je treba podredno dodati, da je namen člena 26 doseganje ciljev, ki se razlikujejo od tistih v Direktivi 90/314, še posebej cilja, da se prepreči, da bi skupni sistem DDV oviral opravljanje dejavnosti potovalnih agencij.

33. Zato ni utemeljeno člen 26 razlagati ozko, kot da bi veljal le za gospodarske subjekte, ki v svojem imenu ponujajo „potovanja“ v smislu Direktive 90/314²². V zvezi s tem opozarjam, da taka razlaga člena 26 ne bi bila združljiva z zgoraj navedeno sodbo Van Ginkel, v kateri je Sodišče odločilo, da člen 26 velja tudi, kadar subjekt ne zagotavlja niti potovalne storitve v ožjem pomenu – to je vključno s prevozom strank –, ampak le nastanitev²³.

19 — UL L 158, str. 59.

20 — Sodba z dne 11. februarja 1999 (C-237/97, Recueil, str. I-825).

21 — Prav tam, točka 34 in izrek.

22 — Vsekakor dvomim, da bi bilo iz sodbe AFS Intercultural Programs Finland mogoče sklepati, da se mora iST obravnavati, kot da ne opravlja potovalnih poslov v smislu Direktive 90/314. Kot tožeča stranka v svojih pisnih stališčih utemeljeno poudarja, iST v nasprotju z združenjem iz sodbe AFS Intercultural Programs Finland ni nepridobitno združenje.

23 — Glej zgoraj, točka 24.

34. Enako po mojem mnenju pri opredelitvi tožeče stranke kot potovalnega agenta v smislu člena 26 ni pomemben argument namena in trajanja potovanj, ki jih subjekt organizira in ponuja v svojem imenu in za to uporablja storitve tretjih. Dejstvo, da je pravzaprav kot v obravnavanem primeru cilj bivanja v tujini študij, v konkretnem primeru angleškega jezika, ne sme vplivati na opredelitev iST kot potovalnega agenta v smislu člena 26. Po mnenju nemške vlade, ki se s tem ne strinja, iST opravlja dejavnost *sui generis*, ki ne sme soditi na področje uporabe člena 26 zaradi njenega izobraževalnega namena in trajanja potovanj, ki jih ponuja strankam.

35. Razlikovanje zaradi namena in trajanja potovanj med gospodarskimi subjekti, ki organizirajo potovanja in za katere velja ureditev iz člena 26, in drugimi, za katere ta ureditev ne velja, se mi zdi očitno izključeno. Poleg potovanj za razvedrilo obstaja precejšnja raznolikost potovanj glede na njihove cilje. V tem pogledu zadostuje, da si razen potovanj za učenje lokalnega jezika in kulture zamislimo organizirana potovanja za športne tečaje, za termalno ali protistresno nego, kuharske tečaje in tečaje enologije ali potovanje, ko se za daljši ali

krajši čas pridružimo glasbeni skupini in igramo določen glasbeni repertoar. Če bi bili trajanje in cilji potovanj in organiziranega bivanja v tujini odločilni, bi uvedli veliko negotovosti pri določanju obsega pojma potovalne agencije v smislu člena 26 Šeste direktive.

36. Tako merilo ne bi bilo le povsem tuje besedilu člena 26 (ki se ne sklicuje na trajanje in namen potovanj), ampak tudi nezdržljivo s cilji iz posebne ureditve, ki je v členu določena. Navsezadnje ni preprosto uskladiti upoštevanja namena in trajanja potovanja z idejo poenostavitve, ki je razlog za sprejetje ureditve iz člena 26. Prav nasprotno, če upoštevamo cilje poenostavitve zaradi velikega števila krajev, v katerih potovalni agenti opravljajo svojo dejavnost, ki utemeljujejo sprejetje ureditve za obdavčenje marže v členu 26, se ti cilji v obravnavanem primeru ohranijo, če se iST obravnava, kot da zanj velja ureditev iz člena 26²⁴.

24 — Glede na predložitveni sklep iST organizira potovanja, ki jih v svojem imenu ponuja strankam in ki vključujejo prevoz do namembnega kraja ter nastanitve v izobraževalnih ustanovah in pri družinah. ISt ne deluje kot posrednik letalskih družb ali partnerske organizacije v namembni državi, poleg tega pa obstaja veliko krajev, kjer se opravljajo upoštene transakcije, kar glede na *ratio*, ki je podlaga za člen 26, popolnoma utemeljuje njegovo uporabo.

37. Razmejitev obsega pojma potovalne agencije v smislu člena 26, ki bi temeljila na namenu opravljenih potovalnih storitev, bi bila vsekakor nezdržljiva z analizo, temelječo na objektivnih merilih, jasno postavljenih v okviru davka, ki je očitno objektiven, kot je na primer DDV²⁵.

38. Le z neodvisno in neomejevalno razlago pojma potovalne agencije, ki bi temeljila na objektivnem merilu, kot je tisti, ki ga je Sodišče izrecno sprejelo v sodbi Madgett in Baldwin, ki ne upošteva namena potovanj in njihovega trajanja, se bomo lahko izognili izkrivljanju konkurence med gospodarskimi subjekti in zagotovili enotno uporabo Šeste direktive²⁶.

39. Naj na koncu opozorim, da člen 26 določa ustrezno obdavčenje potovalnih sto-

ritev. Gre za posebno ureditev v primerjavi z običajno ureditvijo obdavčenja in ne za ureditev za oprostitev DDV.

40. Zato je razlaga, ki jo je podala nemška vlada, po kateri naj dejavnost IST na podlagi člena 13A(1)(i) Šeste direktive sodi med oproščene storitve, nezdržljiva z ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi z razlago določb Šeste direktive, ki uvajajo oprostitev.

41. Ist je dejansko gospodarska družba in nikakor ne „organ javnega prava“ ali organ, ki bi imel podoben status na podlagi člena 13A(1)(i) Šeste direktive. Če bi bil upravičen do te ureditve za oprostitev, bi to posledično vključevalo razlago te ureditve, ki bi bila že od samega začetka nezdržljiva s sodno prakso Sodišča, na podlagi katere se „izrazi, uporabljeni za označitev oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo, saj pomenijo odstopanje od splošnega načela, po katerem se prometni davek plača od vsake storitve, ki jo davčni zavezanec opravi proti plačilu“²⁷.

25 — Eno izmed vodilnih načel sistema DDV je odstranitev dejavnikov, ki bi lahko povzročili izkrivljanje konkurence na nacionalni ravni in na ravni Skupnosti. Vendar kot generalni pravobranilec Léger navaja v točki 32 sklepnih predlogov v zadevi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3), na katero se sodba v točki 22 izrecno sklicuje, „se lahko izognemo temu izkrivljanju konkurence s tako razlago člena 26, ki zajema primerljive dejavnosti *po objektivnih merilih* in ne po vnaprej določeni razvrstitvi gospodarskega subjekta v poklicno kategorijo, čeprav bi posvetil pomemben del dejavnosti opravljanju storitev iz druge kategorije“. Moj poudarek.

26 — V zvezi s tem glej sodbo Madgett in Baldwin (navedena v opombi 3, točka 22) in sklepné predloge generalnega pravobranilca Légerja v navedeni zadevi, točka 32.

27 — Sodbe z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 13) in z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20) ter nedavno sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen (C-472/03, C-472/03, ZOdl., str. I-1719, točka 24).

III – Predlog

42. Glede na zgornje ugotovitve predlagam, naj Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof, odgovori:

Člen 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, je treba razlagati tako, da velja tudi za posle organizatorja programov „High-School“ in „College“, ki vključujeta bivanje v tujini od treh do desetih mesecev, ki ju navedeni organizator ponuja v svojem imenu in za njuno uresničitev uporablja storitve drugih davčnih zavezancev.