

Downloaded via the EU tax law app / web

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 6. junija 2013(1)

Zadeva C-189/11

Evropska komisija

proti

Kraljevini Španiji

Zadeva C-193/11

Evropska komisija

proti

Republiki Poljski

Zadeva C-236/11

Evropska komisija

proti

Italijanski republiki

Zadeva C-269/11

Evropska komisija

proti

Češki republiki

Zadeva C-293/11

Evropska komisija

proti

Helenski republiki

Zadeva C-296/11

Evropska komisija

proti

Francoski republiki

Zadeva C-309/11

Evropska komisija

proti

Republiki Finski

Zadeva C-450/11

Evropska komisija

proti

Portugalski republiki

„DDV – Posebna ureditev za potovalne agente“

1. Komisija v tej vrsti postopkov za ugotavljanje kršitev nasprotuje razlagi Direktive 2006/112, (2) v skladu s katero osem držav članic meni, da se posebna maržna ureditev DDV za potovalne agente („maržna ureditev“), določena v členih od 306 do 310 te direktive (Priloga I k tem sklepnim predlogom) uporablja, ne glede na to, ali je kupec dejansko potnik ali ne. Na podlagi terminologije, uporabljene v nekaterih jezikovnih različicah zadevnih določb, se to označuje kot „kupčev pristop“. Komisija zatrjuje, da se v skladu z veljavno zakonodajo (in v skladu s prakso v ostalih državah članicah) maržna ureditev uporablja le, če je kupec potnik. Njena razlaga se na podlagi terminologije iz drugih jezikovnih različic označuje kot „potnikov pristop“. To je bistveno vprašanje v vseh teh zadevah in sploh edino vprašanje v sedmih od teh zadev. V teh sklepnih predlogih bom obravnavala samo to vprašanje.

2. Komisija samo glede Kraljevine Španije oporeka še v zvezi s tremi drugimi vidiki nacionalnih predpisov v zvezi z maržno ureditvijo, ki se nanašajo na izključitev maržne ureditve v položajih, ko potovalne agencije na drobno prodajajo paketna potovanja, ki jih organizirajo potovalne agencije na debelo, na izjavo o znesku DDV, ki je vključen v ceno, in o določitvi obdavčljivega zneska za davčno obdobje. Ta vprašanja bom obravnavala v drugih sklepnih predlogih, ki bodo prav tako predstavljeni danes.

Direktiva o paketnem potovanju

3. Opredelitve iz člena 2 direktive o paketnem potovanju (3) niso neposredno upoštevne. Vendar so lahko uporabna podlaga za razumevanje maržne ureditve. V tej direktivi:

„1. ‚turistični paket‘ pomeni vnaprej dogovorjeno kombinacijo ne manj kot dveh naslednjih elementov, če so prodani ali ponujeni v prodajo za skupno ceno in če storitev traja več kot štiriindvajset ur ali vključuje nastanitev preko noči:

- (a) prevoz;
- (b) nastanitev;
- (c) druge turistične storitve, ki niso pomožne k prevozu ali nastanitvi in predstavljajo pomemben del turističnega paketa.

[...]

- 2. „organizator potovanja“ pomeni osebo, ki [...] organizira turistične pakete in jih prodaja oziroma ponuja v prodajo ali neposredno ali preko turističnega agenta;
- 3. „turistični agent“ pomeni osebo, ki prodaja ali ponuja v prodajo turistični paket, ki ga je sestavil „organizator potovanja“;
- 4. „potrošnik“ pomeni osebo, ki vzame ali privoli vzeti turistični paket [...] ali katera koli druga oseba, v korist katere je glavni pogodbenik privolil kupiti turistični paket [...] ali katera koli druga oseba, na katero je glavni pogodbenik ali drugi upravičenec prenesel turistični paket [...]
- 5. „pogodba“ pomeni sporazum med potrošnikom in organizatorjem potovanja in/ali turističnim agentom.“

Maržna ureditev

- 4. Maržna ureditev ima svojo zasnovo v členu 26 Šeste direktive o DDV (Priloga II k tem sklepnim predlogom). (4) Njeno bistvo je preprosto. Če potovalna agencija, ki posluje v svojem imenu, pri zagotavljanju potovanja uporablja dobave ali storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, je treba vse transakcije šteti za eno dobavo, ki se obdavči z DDV v državi članici potovalne agencije. Za davčno osnovo se šteje marža potovalne agencije – to je razlika med stroški za dobavo blaga in storitev, ki jih vključi v paket, ki ga prodaja, vključno z DDV, in med ceno, brez DDV, ki jo zaračuna za ta paket.
- 5. Maržna ureditev ni bila vključena v prvoten ali spremenjeni zakonodajni predlog Komisije, zato ni pripravljalnih dokumentov, iz katerih bi bilo mogoče neposredno razbrati njen namen. Kakorkoli, v teh zadevah ni sporno, da je bil cilj dvojen: poenostaviti nalogo za potovalne agencije, ki bi sicer morale odbiti ali zahtevati vračilo vstopnega DDV v različnih državah članicah, in zagotoviti, da se vsaka storitev obdavči tam, kjer se opravi.
- 6. Brez dogovora, kot je maržna ureditev, bi morala potovalna agencija ali organizator paketnih potovanj, ki pripravi organizirane poitnice ali paketno potovanje v Evropski uniji, plačati DDV v svoji državi članici na celotno ceno paketa. Zahtevati bi moral vračilo DDV, ki mu je bil zaračunan, pogosto v drugih državah članicah, za dobave, kot so prevoz, nastanitev, obroki, vodeni ogledi, križarjenja in organizirane prostostne dejavnosti, ki se opravijo v teh državah članicah. To ne bi pomenilo le zapletene administracije, temveč tudi, da se te storitve ne bi obdavčile z DDV v državi članici, v kateri so bile dejansko opravljene in potrošene, temveč v državi članici, kjer je bil kupljen paket. Pomemben dohodek iz naslova DDV bi torej bil preusmerjen iz držav članic, ki zagotavljajo turistične destinacije, v države članice, ki zagotavljajo turiste.

7. Razen teh posledic pa je maržna ureditev na?eloma nevtralna z vidika sistema DDV. ?e se vzame celotna veriga storitev, ni obdav?ena ne ve? ne manj, kot bi bila sicer, in na?eloma ni noben presežni znesek nepreklicno zadržan v vmesni fazi, tako da bi bremenil en ali drug vpleten gospodarski subjekt. V zvezi s tem lahko koristi prikaz primera.

8. Predpostavimo, da stroški storitev (npr. prevoza, hotela in restavracije), ki jih kupi potovalna agencija in ki sestavljajo paket, brez DDV znašajo 100, da je neto marža potovalne agencije na te storitve 20 in da se odmeri 20-odstotni DDV (v vseh zadevnih državah ?lanicah, ?e jih je ve?), kar pomeni, da:

– v normalni ureditvi potovalna agencija kupi za 100, DDV znaša 20, kar pomeni, da je cena z DDV 120; k ceni brez DDV prišteje svojo maržo v višini 20, prodaja za 120, DDV znaša 24, kar pomeni, da je cena z DDV 144; odbije vstopni DDV, ki znaša 20, in dav?ni upravi pla?a razliko med izstopnim in vstopnim DDV, ki znaša 4;

– v maržni ureditvi potovalna agencija kupi za 100, DDV znaša 20, kar pomeni, da je cena z DDV 120; k ceni brez DDV prišteje svojo maržo v višini 20, prodaja za 140, DDV znaša 4, kar pomeni, da je cena z DDV 144; ne odbije vstopnega DDV, temve? dav?ni upravi pla?a le izstopni DDV v višini 4 na svojo maržo, ki znaša 20.

V obeh primerih prodajna cena z DDV znaša 144, dav?na uprava pa pobere DDV, ki znaša 24 in ki v celoti bremeni kupca paketa.

9. ?e so zadevne storitve opravljene v eni ali ve? državah ?lanicah, ki niso država ?lanica, v kateri je paket prodan, potovalna agencija v normalni ureditvi ne more preprosto odbiti vstopnega DDV, ki znaša 20, od izstopnega DDV, ki znaša 24. ?e v teh drugih državah ?lanicah ni identificirana za namene DDV, mora skozi precej zapleten postopek zahteve za vra?ilo,(5) na katero lahko ?aka nezanemarljivo dolgo, v nasprotju s sistemom takojšnjega odbitka, ?e so transakcije omejene na eno samo državo ?lanico. Poleg tega zadevne države ?lanice ne poberejo DDV za storitve, opravljene na njihovem ozemlju. V maržni ureditvi pa se ne pojavi nobena od teh težav.

10. Zgoraj navedena na?ela med strankami niso sporna. Razlika v razlagi se nanaša samo na vprašanje, ali mora biti, da se maržna ureditev lahko uporabi, oseba, ki kupi paket, potnik (oseba, ki dejansko potroši storitve ali dobave(6)) ali je to lahko tudi druga potovalna agencija. To vprašanje se o?itno posebej zastavlja, ker postaja vse bolj obi?ajno, da potovalne agencije ali organizatorji paketnih potovanj („organizatorji potovanj“ v skladu s terminologijo iz direktive o paketnem potovanju) pripravijo po?itnice ali paketno potovanje, ki ga prodajo dalje drugi potovalni agenciji ali organizatorju potovanj („turisti?ni agent“ v skladu s terminologijo iz direktive o paketnem potovanju), preden pride do kon?ne prodaje. Vsekakor bi bilo manj možnosti za razhajajo?a se mnenja, ?e bi bile jezikovne razli?ice EU zakonodaje skladnejše.

11. V šestih jezikih, v katerih je bila Šesta direktiva prvotno sprejeta (danski, nizozemski, angleški, francoski, nemški in italijanski), je bila beseda „potnik“ ali njena ustreznica uporabljena po vsem ?lenu 26, razen v angleški razli?ici, kjer je bila enkrat uporabljena beseda „costumer“ (kupec), in sicer pri opredelitvi podro?ja uporabe ureditve iz ?lena 26(1): „?e potovalni agenti poslujejo z naro?niki [kupci] v svojem imenu in ?e pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih dav?nih zavezancev“.(7)

12. S poznejšimi širitvami je ta anomalija prešla v številne druge jezikovne razli?ice in se v nekaterih primerih razširila tudi na mesta, kjer se v angleš?ini uporablja potnik („traveller“).

13. Estonska, latvijska, litovska, malteška, poljska, portugalska, slovaška, slovenska in švedska jezikovna razližica Šeste direktive so sledile angleškemu vzorcu, pri čemer so pojem „kupec“ uporabile le enkrat, medtem ko so finska, grška in madžarska jezikovna razližica sledile drugim izvirnikom in povsod uporabile pojem „potnik“.

14. Vzorec se je nekoliko spremenil v Direktivi 2006/112. Pet prvotnih jezikov (1977) razen angleščine (danščina, nizozemščina, francoščina, nemščina in italijanščina) skupaj s češčino, estonščino, grščino, madžarščino, latvijščino, litovščino, slovenščino in španščino povsod uporabljajo „potnik“. Angleški vzorec je najti v bolgarščini, malteščini, poljščini in švedščini. V portugalsčini, romunščini in slovaščini se povsod uporablja „kupec“. V finščini je „kupec“ uporabljen na treh mestih, „potnik“ pa na dveh.(8)

15. Komisija je leta 2002 predlagala spremembo člena 26 Šeste direktive,(9) ki je vključevala zamenjavo besede „potnik“ z besedo „kupec“ povsod v besedilu.(10)

16. Komisija je v svojem obrazložitenem memorandumu(11) navedla naslednje razloge za predlagano spremembo:

„[...] ena od večjih težav, ki jih navajajo države članice in potovalne agencije je, da je mogoče ureditev uporabiti le, če se potovalna storitev proda potniku. Tako pravilo je bilo prilagojeno položaju na trgu leta 1977, ko so potovalne agencije paketna potovanja prodajale neposredno potnikom. Zdaj je položaj bistveno drugačen. V tem sektorju deluje več subjektov in ponudba paketnih potovanj je bolj razdrobljena kot leta 1977. Zato se vse več potovalnih storitev opravi za druge potovalne agencije ali za druge davčne zavezanke, ki potovalne storitve uporabijo kot spodbudo za osebe ali v okviru svoje dejavnosti, na primer seminarje.

Trenutni položaj, v katerem se posebna ureditev ne uporabi, če se potovalna storitev proda osebi, ki ni potnik, ne zagotavlja več, da dohodek iz naslova DDV pridobi država članica, kjer dejansko pride do potrošnje. Če potovalna agencija proda paketno potovanje drugi potovalni agenciji, je treba uporabiti normalna pravila o obdavčitvi. To pomeni, da bi morala potovalna agencija odbiti vstopni DDV, ki ga je plačala svojim dobaviteljem, in zaračunati DDV v državi članici svojega sedeža za celotno vrednost nadaljnje dobave paketnega potovanja drugi potovalni agenciji. V tem primeru dohodka iz naslova DDV na prvotno dobavo (npr. hotelska namestitve) ne prejmejo več države članice, kjer se storitve potrošijo, temveč je preusmerjen v državo članico, v kateri je sedež potovalne agencije.

Da bi se temu izognile, številne države članice s pomembno turistično industrijo ta člen razlagajo drugače in podrožje uporabe posebne ureditve razširjajo na potovalne storitve, ki jih potovalne agencije opravijo za stranke, ki niso potniki. Posledica tega je, da se prvotni namen te ureditve, in sicer poenostavitev in obdavčitev v državi članici potrošnje, bolj upošteva.

Vendar to vodi v različno uporabo te posebne ureditve znotraj Skupnosti, kar pa ni združljivo s pravilnim delovanjem notranjega trga in izkrivlja konkurenco med gospodarskimi subjekti, ki imajo sedež v različnih državah članicah. Tak položaj ni sprejemljiv, zato Komisija predlaga, naj se prvi stavek člena 26(2) spremeni tako, da se izbriše beseda ‚potniku‘.

Posledica je bistvena razširitev področja uporabe posebne ureditve. Posebno ureditev se v spremenjeni različici uporabi za vse dobave potovalnih agentov v okoliščinah iz člena 26(1), ne glede na naravo kupca (posameznik, davčni zavezanec, podjetje, druga potovalna agencija itd.).“

17. Predlog še ni bil sprejet. Ostaja pri Svetu, ki kot kaže ni dosegel dogovora v zvezi s tem.

Postopek

18. To so na kratko okoliščine, v katerih je Komisija leta 2006 analizirala uporabo maržne ureditve znotraj Evropske unije in ugotovila, da jo 13 držav članic uporablja nepravilno (in sicer so namesto potnikovega pristopa izbrale kupčev pristop). Nekatere od teh držav članic(12) so potem spremenile svojo zakonodajo, druge pa ne. Čeprav je Komisija še želela, da bi bil njen predlog za spremembo sprejet, je štela, da je poenotenost bistvena za notranji trg in da je treba nepošteno konkurenčno prednost, ki jo imajo nekateri organizatorji paketnih potovanj, odpraviti.(13)
19. Komisija je zato v skladu s postopkom, določenim v členu 226 ES (postal člen 258 PDEU), 23. marca 2007 poslala uradni opomin vsem osmim državam članicam, na katere se nanašajo obravnavane zadeve. Ob upoštevanju njihovih odgovorov je sedmim državam članicam poslala obrazloženo mnenje 29. februarja 2008, osmi, Kraljevini Španiji, pa 9. oktobra 2009. Ker države članice niso ravnale v skladu z obrazloženim mnenjem, je Komisija med 20. aprilom in 1. septembrom 2011 vložila te tožbe. Predlaga, naj se ugotovi, da države članice s tem, da so potovalnim agencijam dovolile, da maržno ureditev uporabijo pri opravljanju storitev za osebe, ki niso potniki, niso izpolnile obveznosti iz členov od 306 do 310 Direktive 2006/112.
20. V vseh zadevah je bil opravljen celoten pisni postopek, razen v zadevi C-293/11, Komisija proti Španiji, v kateri se je Komisija odrekla vložiti replike. Številne države članice so vložile predloge za intervencijo v zadevah drugih vpletenih držav članic. Skupna obravnava je potekala 6. marca 2013, na njej pa so Komisija in zadevne države članice podale ustne navedbe.
21. V nobeni od teh zadev ni sporno, da nacionalna zakonodaja zavzema kupčev pristop. Zato menim, da teh zakonodaj ni potrebno navajati. Vprašanje (in sploh edino vprašanje v sedmih zadevah ter prvo vprašanje v zadevi C-189/11, Komisija proti Španiji) je samo, ali je to pravilen pristop ali pa pravilna razlaga členov od 306 do 310 Direktive 2006/112 od držav članic zahteva – kot zatrjuje Komisija – da uporabijo pristop potnika.
- ### Povzetek bistvenih trditev
22. Komisija in tožene države članice se strinjajo, da: (i) je namen maržne ureditve poenostaviti postopke in zagotoviti pravično pobiranje prihodkov iz naslova DDV, ne da bi se sicer odstopalo od sistema DDV; (ii) medtem ko je zdaj običajno, da potovalni ali poštinski paket pripravi ena potovalna agencija ali organizator paketnih potovanj, ki ga pred dokončno prodajo potniku ali poštnikarju proda drugi agenciji ali organizatorju, to ni veljalo ob sprejetju Šeste direktive leta 1977; (iii) enotna razlaga je potrebna, da se zagotovi usklajena uporaba pravil o DDV v vseh državah članicah, ki se med potovalnimi agencijami ne razlikuje; (iv) kupčev pristop pomeni razlago, ki je primernejša za uresničevanje ciljev maržne ureditve; in (v) temu pristopu se dejansko sledi v toženih državah članicah. Ker te točke niso sporne, ni treba navajati podrobnejših trditev v zvezi z njimi; poleg tega se s temi točkami strinjam in jih zato v spodnji presoji ne bom obravnavala. Naj le navedem, da sem bistveno glede točk (i) in (iv) navedla v predstavitvi maržne ureditve,(14) da sta točki (ii) in (v) neprerekaní dejstva in da je točka (iii) nesporna.
23. Čeprav ni sporno, da je potrebna enotna, usklajena razlaga na ravni Unije, pa Komisija meni, da širša razlaga, ki jo zahteva kupčev pristop, ni mogoča brez spremembe zakonodaje (pristop *de lege ferenda*), medtem ko tožene države članice menijo, da je trenutne določbe mogoče – in treba – razlagati širše (pristop *de lege lata*).
24. Jedro argumentacije Komisije je jezikovni vidik. Samo v enem primeru, v eni od šestih izvirnih jezikovnih različic člena 26 Šeste direktive je bil uporabljen pojem „kupec“; na vseh drugih mestih in v vseh drugih jezikovnih različicah – zlasti v tisti, v kateri se je razpravljalo o končnem

besedilu in v kateri je bilo to potrjeno – se je povsod uporabljal pojem „potnik“. Namen zakonodajalca je bil torej o?itno omejiti maržno ureditev na primere, ko potovalna agencija prodaja neposredno potniku.(15)

25. Poleg tega Komisija meni, da sicer dva izraza v dolo?bi ne bi imela smisla. ?e bi bil pomen „kupec“, bi bile besede „v svojem imenu“ v ?lenu 26(1) Šeste direktive odve?, saj potovalne agencije v razmerju do svojih kupcev (tistih, ki kupujejo neposredno od njih), vedno delujejo v svojem imenu, ne pa v razmerju do potnikov (ki niso nujno iste osebe). Izraza iz ?lena 26(2) Šeste direktive (?lena 307 in 308 Direktive 2006/112) „storitev [...] potniku“ in „ki ga pla?a potnik“ pa ne bi bila logi?na, ?e bi bil kupec storitev druga potovalna agencija: ?e je paketno potovanje, ki ga je pripravila potovalna agencija, prodano drugi potovalni agenciji, preden je prodano potniku, kako se lahko izra?una marža prve potovalne agencije (osnova za DDV), ?e je treba potovanje „obravnavati za eno storitev [tega] potovalnega agenta potniku“, vendar druga potovalna agencija uporabi svojo maržo?

26. Komisija še poudarja, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso treba dolo?be, ki pomenijo izjemo od nekega na?ela, razlagati ozko.(16) Maržna ureditev je izjema od na?ela obdav?enja vsake stopnje v verigi transakcij in odbitka vstopnega davka na vsaki stopnji pred prodajo na drobno.(17)

27. ?eprav se Komisija strinja, da bi bil kup?ev pristop primernejši za uresni?evanje ciljev maržne ureditve, poudarja, da morajo države ?lanice uporabljati zakonodajo Unije o DDV, tudi ?e menijo, da ta ni najboljša.(18)

28. Komisija kljub temu pojasnjuje, da se po njenem mnenju (ki o?itno bolj izhaja iz namena ureditve kot iz zakonodajnega besedila) maržna ureditev mora uporabiti, ko podjetje, ki (kot pravna oseba) ne more samo biti „potnik“, kupi paketno potovanje za svoje osebje. Pomembno je le, da paket ne sme biti prodan dejanskemu potniku.

29. Nasprotno pa tožene države ?lanice(19) poudarjajo potrebo po tem, da se zagotavlja uresni?evanje ciljev, ki jima sledi maržna ureditev.

30. Kar zadeva glavni jezikovni argument Komisije poudarjajo, da besedilo, uporabljeno v eni od jezikovnih razli?ic dolo?be EU, ne more biti edina podlaga za razlago ali imeti prednost pred ostalimi jezikovnimi razli?icami. ?e so med jezikovnimi razli?icami odstopanja, je treba dolo?bo razlagati ob upoštevanju namena in splošne sistematike predpisov, katerih del je.(20) Tak teleološki pristop je Sodiš?e zavzelo pri razsoji, da se maržna ureditev uporabi za hotelirja, ki svojim strankam ponuja paket, ki vklju?uje namestitve, prevoz do hotela in nazaj ter izlet z avtobusom – pri ?emer prevozne storitve kupi od tretjih – pa ?eprav formalno gledano ni potovalna agencija ali organizator potovanja.(21) Prav tako naj bi se uporabil v tem primeru, da bi se zagotovilo ustrezno uresni?evanje ciljev ureditve.

31. Nesmiselnost uporabe nekaterih izrazov, ki jo je ugotovila Komisija, po mnenju držav ?lanic ni odlo?ilna. Angleška razli?ica dolo?b (iz katere izvirajo vse druge razli?ice s „kupcem“) ne govori o potovalnih agencijah ki poslujejo s *svojimi kupci* v svojem imenu, ampak ki poslujejo s *kupci* (ne nujno svojimi) v svojem imenu. Torej ni o?itne odve?nosti v takem besedilu, ki ga je Komisija vsekakor ohranila v svojem predlogu za spremembo. Vendar ker je pojasnjeno, da se maržna ureditev ne uporablja za potovalne agencije, ki delujejo samo kot posredniki, bi lahko bil izraz „v svojem imenu“ v skladu z vsako razlago odve?en. In, kot je ugotovilo Sodiš?e, izraza „ki ga pla?a potnik“ ni mogo?e razlagati dobesedno, temve? lahko vklju?uje pla?ila tretjih oseb.(22)

32. Tožene države ?lanice še poudarjajo, da je Sodiš?e ve?krat razsodilo, da zahteva po ozki razlagi izjem od na?el sistema DDV ne pomeni, da je treba uporabljene pojme razlagati tako, da

izjemam odvzamejo u?inek, in da mora biti razlaga v skladu s cilji, ki se uresni?ujejo, in z na?elom dav?ne nevtralnosti.(23)

33. Države ?lanice zatrjujejo, da sklicevanje Komisije na zadevo C?304/05, Komisija proti Španiji,(24) ni upoštevno. Ta zadeva se je nanašala na dolo?bo Šeste direktive, katere razlaga je bila jasno razvidna iz njenega besedila. Tu pa je o?itno, da besedilo dopuš?a razli?ne razlage, kar se je tudi zgodilo.

Presoja

34. Sodiš?e se je v tem postopku znašlo v nezavidljivem položaju. Pri uporabi besed „kupec“ in „potnik“ v obstoje?ih jezikovnih razli?icah ?lenov od 306 do 310 Direktive 2006/112 (pri ?emer ni nobena od njiju opredeljena) ni nobene doslednosti. Predlog Komisije (ki prav tako ni vzor jezikovne doslednosti) za izboljšanje položaja ni pridobil soglasja Sveta, ki mu je bil ta predlog predložen pred ve? kot desetletjem. Kaže, da gre, ?e že nismo v slepi ulici, vsaj za pomanjkanje volje za dolo?itev enotnega pristopa. Obstajata dve razlagi, ki med seboj nista usklajeni, mogo?e pa je podati argumente v prid vsaki. Osem držav ?lanic dolo?be razlaga na en na?in (nekaj jih je tako razlagalo vsaj 13), medtem ko jih ostale – od katerih ni nobena želela intervenirati, da bi predstavila svoje stališ?e – razlagajo na drug na?in, pri ?emer ni noben pristop nujno vezan na vprašanje, ali se v zadevni jezikovni razli?ici Direktive 2006/112 uporablja beseda „potnik“ ali „kupec“.

35. Težko se je izogniti vtisu, da mora Sodiš?e odlo?iti o vprašanju politike DDV (in sestavljanja zakonodajnih besedil), za katero se je izkazalo, da presega sposobnosti ali voljo držav ?lanic in zakonodajalca.

36. Sodiš?e vsekakor mora podati pravno razlago veljavnega besedila, na podlagi ?esar bo ugotovljeno, ali so tožbe Komisije (glede vprašanja, ki se obravnava v teh sklepnih predlogih) utemeljene ali ne.

37. V zvezi s tem menim, da število držav ?lanic, ki so zavzele en ali drugi pristop, ni pravno upoštevno dejstvo, ki bi vplivalo na presajo Sodiš?a (?eprav bi lahko imelo dolo?eno politi?no težo za zakonodajalca). Kakorkoli bo presojeno, bo veliko število držav ?lanic pozvano k spremembi svoje zakonodaje. Prav tako menim, da ni mogo?e pripisati velikega pomena težavam, ki bi jih v praksi imele potovalne agencije zaradi enotne uporabe ene ali druge razlage – razen seveda tistim, ki naj bi jih maržna ureditev prepre?evala. Verjetno noben pristop ne more biti popoln v praksi, vendar ?e je lahko vsaj osem (predhodno pa vsaj 13) držav ?lanic dolo?be uporabljalo na dolo?en na?in neko daljše obdobje, ni verjetno, da bi bile težave, ki bi lahko nastale zaradi take uporabe (upoštevane posami?no, in ne kot del neusklajene celote) odlo?ilnega pomena.

38. ?e bi bile dolo?be, ki urejajo maržno ureditev, nedvoumne, bi moral njihov jasni pomen na?eloma prevladati, ?eprav bi to v dolo?eni meri oslabilo doseganje ciljev maržne ureditve. Vendar menim, da te dolo?be dopuš?ajo razli?ne razlage in da mora Sodiš?e upoštevati namen in splošni okvir te ureditve ter svoje predhodne odlo?be s tega podro?ja.(25)

39. Iskati odgovor v naklju?ni rabi pojmov „potnik“ in „kupec“ ali njihovih ustreznih v razli?nih jezikovnih razli?icah ?lenov od 306 do 310 Direktive 2006/112 se ne zdi smiselno. Komisija poudarja, da je bila beseda „kupec“ uporabljena samo enkrat in v samo eni od šestih izvirnih jezikovnih razli?ic besedila ?lena 26 Šeste direktive in pojasnila, kako je prišlo do te anomalije in kako se je potem razširila. Prepri?ana je – in sama ne vidim potrebe po izpodbijanju tega prepri?anja – da je bil namen Sveta besedo „potnik“ uporabljati v celotnem besedilu.

40. Kljub temu menim, da na podlagi namena dosledne uporabe besede „potnik“ ni mogo?e

sklepati o nujnem hkratnem namenu omejitve uporabe maržne ureditve na primere, ko potovalna agencija posluje neposredno s fizično osebo, ki bo potrošila ali uživala opravljeno storitev.

41. Res je, da si je besedo „potnik“ v njenem dobesednem pomenu težko razlagati tako, da vključuje „drugo potovalno agencijo“. Vendar je ob upoštevanju namena in splošne sistematike določb mogoča širša razlaga.

42. Po eni strani besede „potnik“ v okviru maržne ureditve ni mogoče razlagati strogo dobesedno. Čeprav je Robert Louis Stevenson raje potoval poln upanja kot pa prispel na cilj, (26) bi morda imel manj upanja, če bi se soočal s prestavljenimi leti, neudobno namestitvijo v polnih letalih in hrano brez okusa na majhnih plastičnih pladnjih. Pri velikemu številu, če ne celo večini sodobnih dopustnikov pa se je cilj spremenil: ni več pomembno potovanje samo, ampak destinacija, (27) tako da lahko posameznik namestitev v poitniškem naselju ali drugačno namestitev rezervira prek potovalne agencije, sam pa poskrbi za sredstvo prihoda. Tako je bilo zlasti v primeru „motoriziranih poitnic“ v zadevi Van Ginkel, (28) v kateri je Sodišče odločilo, da se maržna ureditev zanje uporablja. Poleg tega je jasno, da lahko neka oseba kupi paketno potovanje, ki ga uporabi druga oseba, vendar bi bilo presenetljivo, da je obravnava nakupa z vidika DDV odvisna od tega, ali je kupec dejansko potnik ali je to njegov sorodnik, njegov poitniški tovariš in podobno. Prav tako ni razloga, da bi poitnice, rezervirane prek potovalne agencije, sploh vključevale kakršnokoli potovanje: lahko je udobneje (ali morda ceneje, v primeru promocijskih ponudb), če se celotno bivanje v zdravilišču, ki je v domačem mestu, rezervira prek potovalne agencije namesto neposredno. (29) Torej za namene maržne ureditve „potnik“ ni nujno nekdo, ki „potuje“, in dejanske „prevozne storitve“ ali dejansko „potovanje“ ni nujno del paketa, za katerega mora agencija uporabiti ureditev.

43. Po drugi strani pa, ne da bi bilo treba sprejemati posebne sklepe na podlagi tega, kako se je „potnik“ ali njegova ustreznica uporabljala v različnih jezikovnih različicah, že to, da se je lahko vrinila v zakonodajo in se tam množila, govori proti stališču, da bi zakonodajalec kadarkoli pripisoval odločilen pomen uporabi besede „potnik“. Poleg tega je mogoče ugotoviti, da je naraščajoča raba pojma „potnik“ v zakonodajnih določbah spremljala porast prodaje organiziranih poitnic in paketnih potovanj med potovalnimi agencijami.

44. Zato menim, da namen zakonodajalca, da se za osebo, ki kupuje potovanje, namestitev ali podobne storitve od potovalne agencije, uporablja en sam izraz – pri čemer je „potnik“ ustrezen izraz – ne pomeni, da mora biti pomen tega izraza omejen na posebej ozko kategorijo teh oseb.

45. Niti Komisija ne želi dobesedno razlagati izraza „potnik“: v ta pojem na primer vključuje podjetje, ki kupi storitve, ki jih uporabijo njeni zaposleni, pri čemer je po njenem mnenju edini pogoj to, da se paket ne sme prodajati dalje, ne glede na to, kdo bi bil končni kupec.

46. Zato ne morem šteti, da je besedilo določb, ki urejajo maržno ureditev, nedvoumno, tudi če se domneva, da je bil prvotni namen povsod uporabiti pojem „potnik“, ki pa niti sam ni nedvoumen.

47. Potemtakem menim, da je mogoče ta pojem razlagati tako, da je razširjen na kupce, ki niso fizične osebe, ki dejansko uživajo potovalne ali poitniške storitve, kupljene od potovalne agencije (oziroma kot predlaga Komisija, ki niso tisti, ki kupujejo v korist teh oseb), in da dejansko vključuje druge potovalne agencije, ki bodo storitev prodale dalje. Glede na negotovost, ki izvira iz jezikovnih različic, bi ga bilo treba razlagati tako, če to zahtevata namen in splošna sistematika maržne ureditve. Sodišče je ob upoštevanju te zahteve pojem „potovalna agencija“ že razlagalo tako, da vključuje hotelirja, ki ponuja paket namestitve, ki zajema prevoz in ekskurzije, ali podjetje, ki organizira jezikovne tečaje in študijske poitnice v tujini. (30) Ugotoviti je mogoče še vzporednico z razlago Sodišča, da izraz „osebe, ki se ukvarjajo s športom“ – ki se, kot je bilo ugotovljeno, običajno nanaša samo na fizične osebe – lahko vključuje pravne osebe in neregistrirana društva,

za namene člena 13A(1)(m) Šeste direktive (postal člen 132(1)(m) Direktive 2006/112).(31)

48. Predvsem pa bi bila izključitev prodaje organiziranih poiznitic ali paketnih potovanj potovalne agencije ali organizatorja potovanj drugi agenciji, ki jih proda dalje, iz maržne ureditve, neposredno v nasprotju z obema ciljema ki – kar v tem postopku ni sporno – jima ta ureditev sledi.

49. Sodišče je priznalo cilj prilagoditve normalnih pravil o kraju obdavčitve, davčni osnovi in odbitku vstopnega davka, da bi se upoštevala raznovrstnost storitev, ki jih vključujejo organizirane poiznitice ali paketno potovanje, in krajev, v katerih so te storitve opravljene, in ki bi lahko potovalnim agencijam in organizatorjem potovanj povzročile take težave, da bi bile njihove transakcije ovirane.(32) Če potovalna agencija A sestavi paketno potovanje, ki na primer vključuje potovanje s turističnim avtobusom po več državah članicah z namestitvijo, obroke v restavracijah in ogleda turističnih znamenitosti v vsaki od teh držav, in ga nato proda potovalni agenciji B, ki jo proda dalje fizičnim osebam, ki se bodo udeležile potovanja, bo z vsemi težavami v praksi soočena A, in ne B. Čeprav A prodaje B ne bi opravila v državi članici sedeža B, težave B na celoma ne bi bile nič večje kot pri preprostem omejenem opravljanju storitev – in sicer bi morala zahtevati vračilo ali odbitek vstopnega davka, plačnega na transakcijo v drugi državi članici. Sam položaj B ne upravičuje nujno uporabe posebne maržne ureditve. Nasprotno pa se mora A ukvarjati z vstopnim davkom za različne storitve in različnih stopenj v različnih državah članicah – to je prav položaj, ki naj bi ga maržna ureditev olajšala. Vendar je v skladu s kupčevim pristopom, ki ga v tem postopku zagovarja Komisija, do ureditve upravičena samo B, A pa ne.

50. Podobno je mogoče ugotoviti glede drugega cilja, in sicer zagotavljanja, da dohodek iz naslova DDV pravilno prejme država članica, v kateri je zadevna storitev dejansko opravljena in prejeta. Če se v zgornjem primeru maržna ureditev ne uporabi za prodajo A B, bo A prejela zneske DDV na storitve, ki so jih turisti prejeli in potrošili v obiskanih državah članicah, kar bo najverjetneje pomenilo, da bo prejela neto plačilo večine ali celo vseh teh zneskov(33) in izgubo dohodkov iz naslova DDV v teh državah članicah. Čeprav je DDV usklajen na ravni Unije, je to nacionalni davek, ki ga vsaka država članica pobira po lastnih stopnjah in v skladu z lastnimi podrobnimi pravili. V členu 1(2) Direktive 2006/112 je opredeljen „kot splošni davek na potrošnjo“. Čeprav naslov V (členi od 31 do 61) Direktive 2006/112 določa posebna pravila glede kraja dobave, ko je podan omejeni element, pa je v naravi davka na potrošnjo, da bi moral nastati ko in tam kjer dejansko pride do potrošnje (to je za kumulativni večstopenjski davek, kot je DDV, končna potrošnja na koncu dobavne verige). V obravnavanem položaju so zadevne storitve opravljene, pa tudi potrošene v isti državi članici. Omejeni element je glede teh storitev v bistvu umeten; v državi članici, kjer ima A sedež, se opravijo storitve od A in ne storitve ponudnikov v obiskanih državah članicah. Zato ne bi bilo le v nasprotju s ciljema maržne ureditve, ampak tudi s temeljnim načelom skupnega sistema DDV, ki naj bi ga ta ureditev uresničila, če bi dohodke od potrošnje v eni državi članici prejela druga država članica, v kateri ni bila opravljena nobena od storitev, ki so neposredna podlaga za to potrošnjo.

51. Res je, da je treba izjeme od splošne ureditve razlagati ozko, vendar, kot so poudarile države članice, to ne pomeni, da je treba uporabljene pojme razlagati tako, da izjemam odvzamejo predvideni učinek. V tem primeru pa bi razlaga Komisije povzročila prav to.(34)

52. Na tej podlagi moram ugotoviti ne le, da je kupčev pristop primernejši za doseganje ciljev maržne ureditve kot potnikov pristop, temveč tudi da zadnje navedeni pristop dejansko ovira doseganje teh ciljev v položajih, v katerih Komisija trdi, da bi se moral uporabljati. Ta ugotovitev po mojem mnenju zadostuje za zavrnitev tožb Komisije v vseh teh zadevah (pri čemer pa je treba upoštevati, da je treba v zadevi C-189/11, Komisija proti Španiji, odločiti še o treh drugih vprašanjih).

53. Vendar pa je lahko koristno, če na kratko navedem še druge bistvene trditve toženih držav

žalnic, ki pritrjujejo temu stališču in odgovorim na nekatere trditve Komisije.

54. Prviž, države žlanice poudarjajo naželo davžne nevtralnosti, ki je znažilno za sistem DDV in v skladu s katerim se DDV ne uporablja tako, da bi izkrivljal konkurenco med dobavitelji.(35) Poudarjajo, da zato, ker (kot sem navedla v tožkah 49 in 50 zgoraj) razlaga Komisije pri prodaji paketa drugi potovalni agenciji ne zmanjšuje praktižnih in administrativnih težav, povezanih s pripravo paketnega potovanja, ta razlaga postavlja vežje organizatorje potovanj in potovalne agencije v boljši položaj od manjših, ki najvežkrat nimajo potrebnih sredstev za premagovanje teh težav. Ti so zato manj sposobni za pripravo paketov za prodajo drugim potovalnim agencijam. Razlaga Komisije poleg tega povzroža neupraviženo razližno obravnavo dobav davžnega zavezanca za namene DDV glede na identiteto kupca namesto glede na drugo merilo, ki bi bilo vezano na dobavo ali na dobavitelja.

55. Strinjam se s to presojo. Merilo velikosti bo velikim agencijam omogožalo prednosti pred majhnimi še na druge nažine, vendar uporaba pravil o DDV ne sme pomeniti še dodatne diskriminacije. Res je tudi, da naželo nevtralnosti v tem smislu ni pravilo primarnega prava, ki bi lahko vplivalo na veljavnost doložbe, temvež naželo razlage, ki se uporabi skupaj z drugimi takimi naželi.(36) Tukaj pa njegova uporaba potrjuje sklep, do katerega sem prišla na podlagi nažela, v skladu s katerim je treba doložbo, katere pomen ni jasen (posebej ko jezikovne razližice med seboj odstopajo) razlagati ob upoštevanju namena in splošne sistematike pravil, katerih del je.

56. Drugiž, Komisija je trdila, da je izraz „v svojem imenu“ iz žlena 306 Direktive 2006/112, že je treba sprejeti kupžev pristop, odvežen, saj potovalne agencije s kupci vedno poslujejo v svojem imenu (že ne bi bilo tako, osebe, s katerimi poslujejo, ne bi bile njihovi kupci).

57. Ta argument se mi zdi šibak. Žeprav je res, da naj bi beseda ali izraz, uporabljen v zakonodaji, naželoma imel svoj poseben namen, se ne morem strinjati, da razlaga, ki se samo izogiba odvežnosti, lahko prevlada nad razlago, ki vež kot ožitno sledi namenu predpisa kot celote. Odvežnost v zakonodaji ni redka. Tu se lahko izraz „v svojem imenu“ zlahka razume kot uvod v izkljužitev potovalnih agencij, ki delujejo samo kot posredniki, v naslednjem stavku. Naj še navedem, da je v predlogu Komisije iz leta 2002 za spremembo žlena 26 Šeste direktive, ki naj bi uvedel kupžev pristop, še naprej v rabi izraz „že potovalne agencije poslujejo s kupci v svojem imenu“, ki torej ponavlja zatrjevano odvežnost.

58. Tretjiž, Komisija zatrjuje, da opredelitve „marže“ iz žlena 308 Direktive 2006/112 ni mogože uporabiti, že se sprejme kupžev pristop. Že potovalna agencija A pripravi paket in ga proda potovalni agenciji B, ki ga proda potniku, kako je lahko marža od A razlika med ceno brez DDV, ki jo je plažal potnik, in dejanskimi stroški od A za blago in storitve, ki jih je dobavil tretji davžni zavezanec in ki jih neposredno koristi potnik, glede na to da cena, ki jo plaža potnik, ne vkljužuje le marže od A, ampak tudi maržo od Bž

59. Že se v veljavni zakonodaji pojem „potnik“ razlagati široko, kot menim sama, tako da zajema kupce razližnih vrst, zlasti druge potovalne agencije, težave ni vež.(37) Poleg tega, kot so poudarile države žlanice, izraza „ki ga plaža potnik“ v tem okviru ni mogože razlagati dobesedno.(38)

60. Žetrtiž, Komisija se sklicuje na zadevo Cž204/03 Komisija proti Španiji,(39) žeš da države žlanice ne smejo odstopati od izrecnih doložb direktiv o DDV, da bi prišle do rezultata, ki bolj sledi splošnim ciljem te zakonodaje.

61. Tudi tu se strinjam z državami članicami, da sodna praksa ne prepoveduje razlage, ki privede do takega rezultata, razen če je v nasprotju z jasno in nedvoumno določbo. Zadevne določbe v tem postopku pa, kot je bilo že obširno prikazano, niso nedvoumne.

62. Nazadnje pa je vendarle treba priznati, da kupčev pristop ni panacea za vse mogoče nepopolnosti maržne ureditve. Njeno največjo pomanjkljivost je Komisija navedla v obrazložitvenem memorandumu k svojemu predlogu spremembe Šeste direktive.

„Številne države članice so poudarile vprašanje službenih potovanj in težavo, ki jih to povzroča družbam, ki so dejansko končni kupec paketnih potovanj, ker v skladu s predlaganimi novimi določbami člena 26 ne bodo mogle odbiti presežka vstopnega DDV. Če naročijo paketno potovanje pri potovalni agenciji, se jim bo zaračunala cena z DDV, in zato ta družba ne bo mogla odbiti tega zneska DDV, čeprav se to paketno potovanje uporabi v poslovne namene. To povzroči preostanek DDV v fazi vmesne potrošnje, kar je v nasprotju z osnovnim načelom nevtralnosti skupnostnega sistema DDV.“(40)

63. Čeprav je bil ta problem ugotovljen, se v predlogu spremembe ni reševal. Komisija v tem postopku podaja razlago, v skladu s katero pojem „potnik“ vključuje družbe, ki kupujejo službena potovanja – torej v tej meri uporablja kupčev pristop (in s tem zadržuje preostanek DDV v vmesni fazi).

64. Težavi bi se bilo mogoče izogniti le, če bi bil sprejet kupčev pristop z najstrožjo možno razlago, torej ob uporabi maržne ureditve samo v primerih, ko je kupec pri potovalni agenciji fizična oseba, ki potroši prodajano storitev. Če bi bil kupec davčni zavezanec, ki je pravna oseba, pa bi se uporabila normalna ureditev, in če so bile nabavljene storitve uporabljene izključno v poslovne namene ter spadale med stroške za obdavčljive izhodne transakcije, bi se lahko DDV na te storitve, poleg DDV na maržo potovalne agencije, odbil od davka na te transakcije in načelo nevtralnosti DDV za davčne zavezance bi bilo spoštovano.

65. Vendar to ni razlaga, ki jo je Komisija predlagala za potnikov pristop. Poleg tega sta cilja maržne ureditve, ki med strankami nista sporna, zlasti poenostavitev postopkov in zagotavljanje pravilne porazdelitve prihodkov iz naslova DDV. Nikjer ni navedeno, da bi morala zagotavljati tudi popolni odbitek vstopnega davka na potovalne storitve, ki se uporabijo v poslovne namene, čeprav bi to bil zaželen cilj.

66. Zato me obstoj vprašanja, ki sem ga opisala, ne vodi k spremembi moje ugotovitve, da bi se moral ob pravilni razlagi maržne sheme uporabljati kupčev pristop, kar bi imelo za posledico zavrnitev tožb Komisije v delu, v katerem predlaga, naj se ugotovi, da države članice s tem, da so potovalnim agencijam dovolile, da maržno ureditev uporabijo za dobavo potovalnih storitev osebam, ki niso potniki, niso izpolnile svojih obveznosti iz členov od 306 do 310 Direktive 2006/112.

Stroški

67. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Vse tožene države članice so predlagale naložitev stroškov. V skladu s členom 140(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v sporu, nosijo svoje stroške.

Predlog

68. Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega Sodišču predlagam, naj – ne glede na analizo in ugotovitve, ki sem jih predstavila v ločenih sklepnih predlogih v zadevi C-189/11 v zvezi s

preostalimi očitki proti Kraljevini Španiji:

- tožbe, ki jih je vložila Komisija, zavrne;
- Komisiji naloži plačilo stroškov, ki so nastali toženim državam članicam;
- državam članicam naloži, da nosijo stroške, ki so jim nastali z intervencijo.

Priloga I

Členi od 306 do 310 Direktive 2006/112 (moji poudarki)

Člen 306

„1. Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s *potniki* v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.

Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki in za katere se za izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79. [(41)]

2. V tem poglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.

Člen 307

Transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije *potniku*.

Enotna storitev je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.

Člen 308

Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 8 člena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača *potnik*, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist *potnika*.

Člen 309

Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj Skupnosti, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153.

Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj Skupnosti pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.

Člen 310

DDV, ki ga potovalni agenciji zaračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v členu 307, in so v neposredno korist *potnika*, nima pravice do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.“

Priloga II

Člen 26 Šeste direktive (moji poudarki)

„Posebna ureditev za potovalne agente

1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z *naročniki* [kupci] v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c).[(42)] V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.
2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta *potnika*. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 22 člena 3 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača *potnik*, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist *potnika*.
3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven Skupnosti, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj Skupnosti pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.
4. Davek, ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist *potnika*, ni upravičen do odbitka ali vračila v katerikoli državi članici.“

Priloga III

Terminologija, uporabljena v posameznih jezikovnih različicah

Šesta direktiva

BG(43)

CS

DA

DE

Člen 26(1)

???????? (prejemnik, upravičenec)

zákazník (kupec)

rejsende (potnik)

Reisender (potnik)

člen 26(2), prvi stavek

????????? (potnik)

člen 26(2), tretji stavek

????????? ???/???????

(potnik/ turist)

člen 26(4)

???????

(turist)

Direktiva 2006/112

BG

CS

DA

DE

člen 306

???????

(kupec)

cestující

(potnik)

rejsende (potnik)

Reisender (potnik)

člen 307

????????? (potnik)

člen 308

člen 310

Šesta direktiva

EL

EN

ES

ET

Člen 26(1)

potnik (potnik)

kupec

viagero (potnik)

klient (kupec)

Člen 26(2), prvi stavek

potnik

reisija (potnik)

Člen 26(2), tretji stavek

Člen 26(4)

Direktiva 2006/112

EL

EN

ES

ET

Člen 306

potnik (potnik)

kupec

viagero (potnik)

reisija (potnik)

?len 307

potnik

?len 308

?len 310

Šesta direktiva

FI

FR

HU

IT

?len 26(1)

matkustaja (potnik)

voyageur (potnik)

utas (potnik)

viaggiatore (potnik)

?len 26(2), prvi stavek

?len 26(2), tretji stavek

?len 26(4)

Direktiva 2006/112

FI

FR

HU

IT

člen 306

asiakas (kupec)

voyageur (potnik)

utas (potnik)

viaggiatore (potnik)

člen 307

člen 308

asiakas (kupec)

matkustaja (potnik)

utazó (potnik)

člen 310

matkustaja (potnik)

utas (potnik)

Šesta direktiva

LT

LV

MT

NL

člen 26(1)

klientas (kupec)

klients (kupec)

klienti (kupec)

reiziger (potnik)

člen 26(2), prvi stavek

keleivis (potnik)

ce?ot?js (potnik)

vja??atur (potnik)

?len 26(2), tretji stavek

?len 26(4)

Direktiva 2006/112

LT

LV

MT

NL

?len 306

keleivis (potnik)

ce?ot?js (potnik)

konsumaturi (potrošnik)

reiziger (potnik)

?len 307

vja??atur (potnik)

?len 308

?len 310

Šesta direktiva

PL

PT

RO(44)

SK

člen 26(1)

klient (kupec)

cliente (kupec)

client

(kupec)

zákazník (kupec)

člen 26(2), první stavek

podrůžník (potník)

viajante (potník)

cestovatel (potník)

turista (turist)

člen 26(2), třetí stavek

člen 26(4)

cestující (potník)

Direktiva 2006/112

PL

PT

RO

SK

člen 306

nabywca (pridobitelj)

cliente (kupec)

client (kupec)

zákazník (kupec)

člen 307

turysta (turist)

člen 308

člen 310

Šesta direktiva

SL

SV

člen 26(1)

naročnik [kupec]

kunder (kupci)

člen 26(2), prvi stavek

potnik (potnik)

resande (potnik)

člen 26(2), tretji stavek

člen 26(4)

Direktiva 2006/112

SL

SV

člen 306

potnik (potnik)

kunder (kupci)

člen 307

resande (potnik)

člen 308

člen 310

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

3 – Direktiva Sveta 90/314/EGS z dne 13. junija 1990 o paketnem potovanju, organiziranih poitnicah in izletih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 10, str. 132). Člen 1 te direktive določa, da je njen cilj „približati zakone in druge predpise držav članic o turističnih paketih, ki se prodajajo ali ponujajo v prodajo na območju Skupnosti“.

4 – Šesta direktiva sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). V členih od 306 do 310 Direktive 2006/112 je ponovljena zgradba in struktura člena 26 Šeste direktive, naeloma brez kakršnekoli vsebinske spremembe (glej uvodno izjavo 3 Direktive 2006/112).

5 – V skladu z določbami zdajšnje Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL L 44, str. 23), ki je razveljavila in nadomestila Osmo direktivo Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EEC) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79).

6 – Čeprav je Komisijina opredelitev pojma „potnik“ ohlapnejša – glej točko 28 spodaj.

7 – Komisija je na obravnavi pojasnila, da se je o besedilu Šeste direktive razpravljalo in da ga je Svet odobril v francoski različici, ki naj bi bila podlaga za vse ostale različice: vendar je v nasprotju s tem namenom končno angleško besedilo temeljilo na vzporedni različici v angleščini, ki ni bila podlaga za razprave. Vsekakor pa ni mogoče zanikati, da je bilo besedilo sprejeto v vseh šestih jezikih, pri čemer so vse različice enako verodostojne.

8 – Besedilo členov od 306 do 310 Direktive 2006/112 je navedeno v Prilogi I k tem sklepnim predlogom, besedilo člena 26 Šeste direktive pa v Prilogi II. V obeh sem besedi „potnik“ ali „kupec“ oziroma njuno ustreznico povsod označila s poševnim tiskom. V Prilogi III je predstavljena preglednica, v kateri je navedena beseda, ki se v posamezni določbi uporablja v posamezni jezikovni različici. Komisija je na obravnavi navedla, da je Svet določil končno besedilo Direktive 2006/112 v vseh jezikovnih različicah, ne da bi se Komisija lahko odzvala na kakršnekoli spremembe.

9 – Predlog Direktive Sveta za spremembo Direktive 77/388/EGS v zvezi s posebno ureditvijo za potovalne agencije (COM(2002) 64 final).

10 – To je bil vsekakor namen. Dejansko pa so vsaj francoska, grška, italijanska in švedska jezikovna različica predlagane nove določbe ohranile besedo „potnik“ vsaj na enem mestu.

11 – Točka 4.1.2.1.

12 – Ciper, Madžarska, Latvija in Združeno kraljestvo. Nizozemska je svojo zakonodajo spremenila pozneje (od 1. aprila 2012), zato je bil postopek zoper to državo ?lanico (zadeva C-473/11) ustavljen.

13 – Glej sporo?ili Komisije za javnost IP/08/333 in IP/11/76.

14 – Cilj poenostavitve postopka je poleg tega ve?krat poudarilo Sodiš?e (glej na primer sodbo z dne 9. decembra 2010 v zadevi Minerva Kulturreisen (C-31/10, ZOdl., str. I?12889, to?ki 17 in 18 ter navedena sodna praksa). Cilj pravilne razporeditve dav?nih dohodkov je poudaril generalni pravobranilec A. Tizzano v sklepnih predlogih v zadevi First Choice Holidays (sodba z dne 19. junija 2003, C-149/01, Recueil, str. I?6289, to?ka 25, opomba 13).

15 – Glej vseeno to?ko 28 spodaj.

16 – Glej novejšo sodbo z dne 17. januarja 2013 v zadevi Komisija proti Španiji (C?360/11, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 18 in navedena sodna praksa).

17 – Glej ?len 1(2) Direktive 2006/112/ES.

18 – Glej sodbo z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Španiji (C-204/03, ZOdl., str. I?8359, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

19 – Mislim, da ni koristno pripisati posameznih trditev – ki so vsekakor le povzete v nadaljevanju – posameznim državam ?lanicam.

20 – Glej na primer sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C?41/09, ZOdl., str. I?831, to?ka 44 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 2. aprila 1998 v zadevi EMU Tabac in drugi (C?296/95, Recueil, str. I?1605, to?ka 36).

21 – Sodba z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett and Baldwin (C?308/96 in C?94/97, Recueil, str. I?6229, to?ke od 18 do 27). Glej tudi sodbo z dne 13. oktobra 2005 v zadevi iSt (C?200/04, ZOdl., str. I?8691, to?ka 22 in naslednje).

22 – Zgoraj v opombi 14 navedena sodba First Choice Holidays (to?ka 28).

23 – Za novejši primer glede izjem glej sodbo z dne 21. marca 2013 v zadevi PCF Clinic AB (C?91/12, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 23).

24 – Sodba je navedena v opombi 18, glej zlasti to?ko 25.

25 – Glej zgoraj v opombi 20 navedeno sodno prakso.

26 – Virginibus puerisque, iv, El Dorado (1881).

27 – Seveda so primeri, ko je cilj potovanje samo ali njegov del (na primer nekatera križarjenja ali legendarna potovanja z vlakom, kot je Orient Express) ali ko je prevoz edina storitev, kupljena od potovalne agencije (zlasti morda v primeru službenih potovanj). Kakorkoli, pomemben del dejavnosti potovalnih agencij zajemajo paketi, katerih osrednji del so storitve, ki se nudijo na kraju destinacije, pri ?emer je prevoz do destinacije in nazaj le neizogibni dodatek).

28 – Sodba z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel (C?163/91, Recueil, str. I?5723).

29 – Sodiš?e je v zgoraj v to?ki 14 navedeni sodbi Minerva Kulturreisen razsodilo, da se maržna ureditev ne uporabi za prodajo vstopnic za opero, ki jih potovalni agent prodaja lo?eno, „ne da bi

opravi potovalne storitve“, pojasnilo pa je, da potovalne storitve vključujejo namestitve (glej točke od 21 do 28 sodbe).

30 – Glej zgoraj v opombi 21 navedeni sodbi Madgett in Baldwin ter iSt.

31 – Sodba z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, ZOdl., str. I-7821, točka 26 in naslednje). Naj navedem, da je Komisija menila, da se te določbe „ne sme razlagati dobesedno, ampak glede na zadevne storitve, zato da bi se zagotovilo dejansko izvajanje oprostitve, ki jo določa, in da je treba upoštevati ne samo formalnega ali pravnega naslovnika te storitve, ampak tudi njenega konkretnega naslovnika ali dejanskega prejemnika“ (glej točko 25 sodbe).

32 – Glej zgoraj v opombi 14 navedeno sodno prakso.

33 – To ne bi držalo le, če bi bila A identificirana za namene DDV v vseh teh državah članicah in bi tam opravila storitve, za katere bi znesek izstopnega DDV presegal njegov skupni vstopni DDV v teh državah. Pa še v tem primeru bi se DDV iztekal iz držav, v katerih so bile storitve dejansko opravljene, v državo članico, v kateri ima A sedež, ki bi pobrala izstopni DDV na njegovo prodajo B.

34 – Glej točko 32 zgoraj.

35 – Za drugi vidik davčne nevtralnosti na področju DDV glej opombo 40 spodaj.

36 – Sodba z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, še neobjavljena v ZOdl., točka 45).

37 – Komisija to težavo rešuje v predlogu spremembe člena 26 Šeste direktive, v glavnem z nadomestitvijo besede „potnik“ z besedo „kupec“ v celotnem členu 26(3) (ki ustreza zadnjemu stavku člena 26(2) nespremenjene različice; predlagane so še druge spremembe, vendar nimajo posebnega vpliva na obravnavano vprašanje). To po mojem mnenju dokazuje, da je ugovor precej za lase privlečen.

38 – Glej točko 31 zgoraj.

39 – Navedena zgoraj v opombi 18. Komisija navaja tudi sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling (C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 54).

40 – Dokument naveden v opombi 9, točka 2, predzadnji odstavek. V skladu z navedenim na čelom nevtralnosti bi moral biti DDV nevtralen za davčne zavezance, ki ne smejo nositi bremena davka.

41 – Člen 79, prvi odstavek, točka (c) se nanaša na uporabo prehodnega računa za povračilo stroškov, ki so bili plačani v imenu in za račun pridobitelja ali kupca.

42 – Člen 11A(3)(c) je bil predhodnik točke (c) prvega odstavka člena 79 Šeste direktive.

43 – Ker je bila Šesta direktiva razveljavljena pred vstopom Bolgarije v EU, bolgarska različica ni uraden prevod.

44 – Ker je bila Šesta direktiva razveljavljena pred vstopom Romunije v EU, romunska različica ni uraden prevod.