

Zadeva C-200/04

Finanzamt Heidelberg

proti

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Šesta direktiva o DDV – Posebna ureditev za potovalne agente in organizatorje potovanj – Člen 26(1) – Področje uporabe – Paket, ki vključuje prevoz do države destinacije in nazaj ali bivanje v njej in jezikovno izobraževanje – Osnovne in dodatne storitve – Pojem – Direktiva 90/314/EGS o paketnem potovanju, organiziranih počitnicah in izletih“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Uskladitev zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Posebna ureditev za potovalne agente – Področje veljavnosti – Gospodarski subjekti, ki niso potovalni agenti, ki ponujajo organizacijo jezikovnih potovanj in študija v tujini – Vključitev

(Direktiva Sveta 77/388, člen 26)

V skladu s sodno prakso so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agente in za organizatorje potovanj, določene v členu 26 Šeste direktive 77/388, na področju usklajevanja zakonodaj držav članic v zvezi s prometnimi davki prav tako veljavni v primeru, da gospodarski subjekt ni potovalni agent ali organizator potovanj v smislu, ki ga imajo na splošno ti izrazi, vendar opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti. Vendar ni treba obdavčiti gospodarskega subjekta v skladu z navedenim členom, če storitve, pridobljene pri tretjih za opravljanje storitev, ki so po navadi povezane s takimi dejavnostmi, ostanejo izključno pomožne v primerjavi z lastnimi storitvami.

Torej, kadar gospodarski subjekt na običajen način svojim strankam ponuja, razen storitev, povezanih s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem svojih strank, potovalne storitve, katerih izvedba ne more biti brez obšutnih posledic za izvajani turistični paket, kot je prevoz do namembne države in/ali bivanje v njej, te storitve ne morejo biti izenačene z izključno pomožnimi storitvami. Dejansko, zadevne storitve ne pomenijo preprosto zanemarljivega dela v primerjavi z zneskom, ki ustreza storitvi, povezani s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem, ki jo ta subjekt ponuja svojim strankam.

V teh okoliščinah je treba člen 26 Šeste direktive razlagati tako, da se uporablja za gospodarski subjekt, ki ponuja storitve, sestavljene iz organizacije jezikovnih potovanj in študija v tujini, in ki za plačilo paketa v svojem imenu strankam zagotovi bivanje v tujini od treh do desetih mesecev ter za to uporabi storitve drugih davčnih zavezancev.

(Glej točke 22, 24, od 27 do 29, 48 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 13. oktobra 2005(*)

„Šesta direktiva o DDV – Posebna ureditev za potovalne agente in organizatorje potovanj – Člen 26(1) – Področje uporabe – Paket, ki vključuje prevoz do države destinacije in nazaj ali bivanje v njej in jezikovno izobraževanje – Osnovne in dodatne storitve – Pojem – Direktiva 90/314/EGS o paketnem potovanju, organiziranih počitnicah in izletih“

V zadevi C-200/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 18. marca 2004, ki je prispela na Sodišče 5. maja 2004, v postopku

Finanzamt Heidelberg

proti

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Schintgen, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, P. Kūris in G. Arestis (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in javne obravnave z dne 28. aprila 2005,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH H.-J. Philipp in R. Binder, Steuerberater, ob sodelovanju G. Wegscheiderja, odvetnik,
- za nemško vlado A. Tiemann in C. Schulze-Bahr, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos in D. Kalogiros ter M. Tassopoulou, zastopniki,
- za ciprsko vlado E. Simeonidou, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. junija 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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 odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Heidelberg (v nadaljevanju: Finanzamt) proti iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (v nadaljevanju: iSt) glede plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) po nadzoru, ki ga izvajajo pristojne službe nad prometom te družbe v letih od 1995 do 1997.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Pod naslovom X Šeste direktive, v zvezi z oprostitvami, člen 13 te direktive z naslovom „Oprostitev na ozemlju države“ določa:

„A. Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. 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, oprostito:

[...]

i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacija, 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;

[...]“

4 Naslov XIV Šeste direktive, naslovljen „Posebne ureditve“, obsega člen 26, ki ima naslov „Posebna ureditev za potovalne agente“, ki v svojih odstavkih 1 in 3 določa:

„1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti 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 agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

[...]

3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj Skupnosti, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so te transakcije opravljene v Skupnosti pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalnega agenta, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.“

5 V skladu s členom 1 Direktive Sveta 90/314/EGS z dne 13. junija 1990 o paketnem potovanju, organiziranih poitnicah in izletih (UL L 158, str. 59) je njen cilj „približati zakone in druge predpise držav članic o turističnih paketih, ki se prodajajo ali ponujajo v prodajo na območju Skupnosti“.

6 Člen 2 te direktive opredeli turistični paket kot „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 čez noč“:

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

Nacionalna ureditev

7 Ustrezne določbe nacionalne ureditve, ki veljajo v postopku v glavni stvari, sta člena 4(23) in 25 zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz) iz leta 1993 (BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG 1993).

8 Člen 4(23) tega zakona določa, da oprostitve veljajo za zagotavljanje nastanitve, prehrano in storitve, ki jih po navadi zagotovijo osebe ali institucije, kadar pretežno pri sebi sprejmejo mladoletnike z namenom izobraževanja, poklicnega usposabljanja ali nadaljevalnega poklicnega usposabljanja ali za nego novorojenčka, če se storitve zagotavljajo za mladoletne ali za osebe, ki zagotavljajo njihovo izobraževanje, poklicno usposabljanje, nadaljevalno poklicno usposabljanje ali nego.

9 Člen 25 UStG 1993 glede obdavčenja potovalnih storitev določa:

„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.

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

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. [...]

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. [...]

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 Ist je po nemškem pravu družba z omejeno odgovornostjo. V okviru svojih dejavnosti svojim strankam ponuja predvsem programa, imenovana „High-School“ in „College“.

11 Program „High-School“ je namenjen dijakom, starim od 15 do 18 let, ki želijo za obdobje

treh, petih ali desetih mesecev obiskovati „high school“ ali podobno šolo v tujini, predvsem v anglofonskih državah. Kandidati, ki se nameravajo udeležiti takega programa, vložijo svojo prijavo pri iSt, ki po razgovoru z njimi odloči o njihovem sprejemu. Za izbrane osebe mora iSt priskrbeti mesto dijaka na izbrani „high school“.

12 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je, kadar se program „High-School“ izvaja v Združenih državah Amerike, dijak sprejet v obdobju svojega bivanja pri sprejemni družini, ki je izbrana v sodelovanju s povezano lokalno organizacijo, ki dela z iSt. Oseba, ki jo določi ta organizacija, je posrednik za dijaka na kraju, kjer se nahaja „high school“, in stanovanjem sprejemne družine. S posredovanjem te organizacije lahko dijak, skupaj z drugimi dijaki, ki se udeležijo šolske izmenjave, opravi tudi potovanje z avtobusom ali letalom za ogled sprejemne države.

13 Paket ki ga ponuja iSt v teh okoliščinah, vključuje povratni let v Združene države Amerike z odhodom iz Frankfurta na Majni z vodičem, zračne povezave znotraj Nemčije, povratne zračne povezave znotraj Združenih držav Amerike do namembnega kraja, nastanitev in prehrano pri sprejemni družini, izobraževanje v izbrani „high school“, to, da povezana organizacija in lokalni sodelavci prevzamejo skrbi med bivanjem, srečanje in pripravljalni material ter zavarovanje odpovedi potovanja.

14 V programu „College“, ki je namenjen študentom in mladim, mora povezana organizacija, ki plača stroške šolnine izbranemu „collegu“ iz sredstev, ki jih prejme od iSt za svoje storitve, zagotoviti mesta za udeležence v tem „collegu“ in to, da so ti udeleženci tu sprejeti za obdobje od enega do treh trimestrov. Udeleženci, ki sami rezervirajo svoje lete, nimajo prehrane in nastanitve pri sprejemnih družinah, ampak v izbranem „collegu“.

15 Posle iSt, za katere velja člen 25 UStG 1993, ki so bili sprva kvalificirani kot „potovalni posli“, je Finanzamt zatem štel, kot da je šlo dejansko za storitve, namenjene izobraževanju ali poklicnemu usposabljanju, ki bi morali biti oproščeni na podlagi člena 4(23) UStG 1993. Na podlagi kvalifikacije storitev kot oproščenih poslov, za katere ni bilo možno nobeno odvajanje prejetega DDV, je Finanzamt zmanjšal presežke DDV, ki jih je prijavil iSt za leta od 1995 do 1997.

16 Ist je vložil tožbo zoper to odločbo pri pristojnem Finanzgerichtu s predlogom za povečanje zneska davka za tri zadevna leta. To Finanzgericht je z odločbo ugodilo predlogu iSt, z ugotovitvijo, da so opravljene storitve potovalne storitve v smislu člena 25 UStG 1993 in da se člen 4(23) tega zakona ni uporabljal.

17 Finanzamt je vložil „revizijo“ pri Bundesfinanzhofu, ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali posebna ureditev za potovalne agencije, določena v členu 26 Direktive 77/388 [...] 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so pogoji uporabe člena 26(1) Šeste direktive izpolnjeni, ko gre za gospodarski subjekt, ki za plačilo turističnega paketa svojim strankam ponuja programa, imenovana „High-School“ in „College“, ki vključujeta predvsem jezikovno bivanje v tujini za tri do deset mesecev.

19 Za odgovor na postavljeno vprašanje je treba preveriti, ali družba, kot je iSt, deluje v svojem lastnem imenu in ali ima lastnost gospodarskega subjekta, za katerega velja posebna ureditev

potovalnih agentov, in uporablja za svoje posle dobave in storitve drugih davčnih zavezancev.

20 Prvi, glede na sodno prakso mora nacionalni sodnik, pred katerim te postopek v zvezi z uporabo člena 26 Šeste direktive, raziskati, upoštevajo celoto podatkov tega primera in predvsem naravo pogodbenih obveznosti zadevnega gospodarskega subjekta do njegovih strank, ali je ta pogoj izpolnjen ali ne (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, str. I-5723, točka 21). Med drugim je ugotovljeno, kot izhaja iz predložitvene odločbe, da tožena stranka v glavni stvari ne deluje kot pooblaščenec za posle, na katere se v glavnem nanaša ta odločba.

21 Drugi, glede lastnosti gospodarskega subjekta v smislu člena 26 Šeste direktive je treba opozoriti, da iz sodne prakse izhaja, da so storitve, ki jih opravljajo potovalni agenti in organizatorji potovanj, najpogostejše sestavljene iz raznovrstnih storitev, predvsem na področju prevoza in nastanitve, ki se opravljajo tako znotraj kot zunaj ozemlja države članice, kjer ima podjetje svoj sedež ali stalno poslovno enoto. Uporaba splošnih pravil prava kraja obdavčenja in predhodnega odvajanja davka bi zaradi raznovrstnosti in omejitve na kraj opravljenih storitev privedla na praktične težave za ta podjetja, ki naj bi bile take, da ovirajo opravljanje njihove dejavnosti. Da bi uporabna pravila prilagodili specifični naravi te dejavnosti, je skupnostni zakonodajalec v odstavkih 2, 3 in 4 člena 26 Šeste direktive določil posebno ureditev za DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Van Ginkel, točke od 13 do 15; z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin, C-308/96 in C 94/97, Recueil, str. I-6229, točka 18, in z dne 19. junija 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, str. I-6289, točki 23 in 24).

22 Glede na to je Sodišče sodilo, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agente in za organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalna agencija ali organizator potovanj v smislu, ki ga imajo na splošno ti izrazi, vendar opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti. Dejansko bi bila posledica razlage, ki pridržuje uporabo člena 26 Šeste direktive samo gospodarskim subjektom, ki so potovalne agencije ali organizatorji potovanj v smislu, ki ga na splošno imajo ti izrazi, to, da bi za enake storitve veljale drugačne določbe glede na formalno lastnost gospodarskega subjekta (zgoraj navedena sodba Madgett in Baldwin, točki 20 in 21).

23 V zadevi v glavni stvari je ugotovljeno, da ista ni potovalna agencija ali organizator potovanj v smislu, ki ga na splošno imajo ti izrazi. Treba je v vsakem primeru opredeliti, ali ta družba opravlja enake posle, kot so posli takega agenta ali takega organizatorja.

24 Treba je ugotoviti, da ista v okviru svojih dejavnosti pri programih „High-School“ in „College“ opravlja enake storitve ali vsaj podobne storitvam potovalnega agenta ali organizatorja potovanj. Dejansko ponuja storitve, povezane z letalskim prevozom svojih strank in/ali povezane z bivanjem teh v namembni državi in za opravljanje storitev, ki so po navadi povezane s takimi dejavnostmi, uporabi storitve drugih davčnih zavezancev v smislu člena 26 Šeste direktive, in sicer povezane lokalne organizacije in letalskih družb.

25 V teh okoliščinah je treba določiti, ali je treba ista za posle, ki jih je opravil in za katere uporablja dobave in storitve drugih davčnih zavezancev, podvreči DDV v skladu z navedenim členom 26.

26 Ni namreč izključeno, da gospodarski subjekti, ki opravljajo storitve, navadno povezane s potovanji, uporabljajo potovalne storitve tretjih, ki imajo v primerjavi z drugimi storitvami teh subjektov manj pomemben del zneska turističnega paketa. Te storitve, ki so pridobljene pri tretjih, za stranke ne pomenijo cilja samega po sebi, ampak sredstvo za boljše pogoje uporabe osnovne storitve tega subjekta (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin, točka 24).

27 Treba je ugotoviti, da v takih okoliščinah storitve, pridobljene pri tretjih, ostanejo izključno pomožne v primerjavi z lastnimi storitvami in ni treba obdavčiti gospodarskega subjekta v skladu s členom 26 Šeste direktive (zgoraj navedena sodba *Madgett in Baldwin*, točka 25).

28 Zato je torej treba ugotoviti, da kadar gospodarski subjekt kot iSt ponuja na običajen način svojim strankam, razen storitev, povezanih s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem svojih strank, potovalne storitve, katerih izvedba ne more biti brez obšutnih posledic za izvajani turistični paket, kot je prevoz do namembne države in/ali bivanje v njej, te storitve ne morejo biti izenačene z izključno pomožnimi storitvami. Dejansko, kot tudi izhaja iz predložitvene odločbe, zadevne storitve ne pomenijo preprosto zanemarljivega dela v primerjavi z zneskom, ki ustreza storitvi, povezani s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem, ki jo iSt ponuja svojim strankam.

29 V teh okoliščinah je treba člen 26 Šeste direktive razlagati v tem smislu, da velja za gospodarski subjekt, kot je iSt, ki na običajen način za plačilo turističnega paketa ponuja svojim strankam, razen storitev, povezanih z njihovim poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem, storitve, pridobljene pri drugih davčnih zavezancih, kot je prevoz do namembne države in/ali bivanje v njej.

30 Vendar so to uporabo izpodbijale nekatere države članice, ki so predložile stališča Sodišča, z obrazložitvijo, da posli, ki jih je opravil iSt, nikakor ne spadajo med posle, za katere velja ta člen.

31 Sprva je uporabo člena 26 Šeste direktive izpodbijala nemška vlada z obrazložitvijo, da glede na sodno prakso Sodišča potovanja v smislu direktive 90/314 ne pomenijo potovanj, ki obstajajo v šolski izmenjavi za obdobje enega semestra ali okrog enega leta, ki obsegajo dijakovo obiskovanje šolske ustanove v državi gostiteljici, da bi se seznanil z njenimi ljudmi in njeno kulturo, in medtem dijak biva pri prostovoljni sprejemni družini, kot da bi bil njen član (sodba z dne 11. februarja 1999, *AFS Intercultural Programs Finland*, C-237/97, Recueil, str. I-825, točka 34). Glede tega ciprska vlada dodaja, da bi ob upoštevanju splošne narave poslov, ki jih je izvedel iSt, glavno ponujeno storitev pomenila možnost jezikovnega izobraževanja in da ta storitev ne bi izhajala iz običajnih potovalnih storitev v smislu člena 26 Šeste direktive.

32 Ciprska in nemška vlada v svojih trditvah dejansko zatrjujeta, da pri jezikovnem bivanju, ki ga iSt ponuja v programih „High-School“ in „College“, ne gre za izraz potovanje na podlagi člena 26 Šeste direktive.

33 Glede na to, poleg dejstva, da se presoja Sodišča v zgoraj navedeni sodbi *AFS Intercultural Programs Finland* ni nanašala na vprašanje v zvezi z uporabo Šeste direktive, je treba ugotoviti, da navedene podrobnosti v tej sodbi nimajo nobenega učinka na uporabo člena 26 te direktive.

34 Gotovo je res, da navedeni člen ne obsega opredelitve izraza potovanje. Kljub temu za namene uporabe tega člena ni treba predhodno natančno določiti sestavnih elementov potovanja. Dejansko ta določba velja pod pogojem, da ima zadevni gospodarski subjekt lastnost gospodarskega subjekta posebne ureditve potovalnih agentov, da deluje v svojem lastnem imenu in da uporablja za svoje posle dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Natančneje, za posle, za katere je treba obdavčiti gospodarski subjekt na podlagi člena 26 Šeste direktive, je edino ustrezno merilo, ki omogoča uporabo tega člena tisto, ki izhaja iz pomožne ali nepomožne narave potovalne storitve.

35 Med drugim, če bi upoštevali stališča predvsem nemške vlade o tem, bi se člen 26 Šeste direktive uporabil glede na namen, ki ga ima ponujeno potovanje, in na trajanje bivanja v namembni državi. Posledica take razlage bi bila določitev dodatnega pogoja za morebitno

uporabo navedenega ?lena.

36 Ni? torej ne dopuša sklepa, da naj bi skupnostni zakonodajalec želel omejiti podro?je veljavnosti navedenega ?lena glede na dva združena ali lo?ena elementa, namre? namen potovanja in trajanje bivanja v namembni državi. Kakršen koli druga?en sklep glede tega bi tvegalo?itno zmanjšati obseg navedenega ?lena in bi bil druga?en od posebne ureditve, ki jo dolo?a.

37 Med drugim je o?itno, da bi lahko tak dodatni pogoj za izvajanje ?lena 26 Šeste direktive razlikoval med gospodarskimi subjekti glede na namen bivanja, ki se ponuja v namembni državi, in bi povzro?il izkrivljanje konkurence med gospodarskimi subjekti ter ogrozil enotno uporabo te direktive.

38 Drugi?, nemška vlada ugotavlja, da naj ?len 26 Šeste direktive ne bi veljal za spor v glavni stvari, ker se posli iSt nanašajo na poklicno usposabljanje in jezikovno izobraževanje njegovih strank, pri katerih gre za oproš?ene posle na podlagi ?lena 4(23) UStG 1993. Ta vlada meni, da ob domnevi, ko bi za opravljeni posel *ratione materiae* veljali primeri oprostitve, ki so predvideni s to direktivo in predvsem z njenim ?lenom 13, A (1)(i), se posebna ureditev obdav?itve, dolo?ena z navedenim ?lenom 26, ne bi uporabljala.

39 Zato ni? ne omogo?a ugotovitve, da bi bila uporaba navedenega ?lena 26 namen take domneve. Treba je opozoriti, da je za posle v zvezi z dobavami in storitvami tretjih, za katere je treba obdav?iti gospodarski subjekt na podlagi tega ?lena, edino ustrezno merilo tisto, ki temelji na pomožni ali nepomožni naravi potovalne storitve.

40 Med drugim je treba opozoriti, da je ureditev, dolo?ena s ?lenom 26 Šeste direktive, ki želi popraviti pravila, ki veljajo na podro?ju DDV za potovalne agente in subjekte, ki opravljajo enake ali podobne storitve, posebna ureditev obdav?enja in ne specifi?na ureditev oprostitve, ki velja za nekatere dejavnosti teh subjektov.

41 V teh okoliš?inah trditev, ki jo je v tem primeru razvila nemška vlada, ni ustrezna in zato ne upravi?uje neuporabe ?lena 26 Šeste direktive v zadevi v glavni stvari.

42 Ta ugotovitev v nobenem primeru ne pomeni, da nobena trditev ne bi mogla izhajati iz ureditve oprostitve, dolo?enih v naslovu X Šeste direktive, kadar se postavlja vprašanje o morebitni uporabi navedenega ?lena 26.

43 Glede tega je treba opozoriti, da odstavek 3 tega ?lena dolo?a, da ?e posle, za katere je potovalni agent uporabil storitve drugih dav?nih zavezancev, ti izvedejo zunaj Skupnosti, je storitev agencije izena?ena z dejavnostjo posrednika, ki je oproš?ena na podlagi ?lena 15(14) Šeste direktive. Iz tega sledi, da skupnostni zakonodajalec ni izklju?il možnosti uporabe dolo?b ureditve oprostitve DDV, dolo?ene s to direktivo v okviru poslov, izvedenih na podlagi njenega ?lena 26.

44 Na podlagi odstavka 3 ?lena 26 Šeste direktive ne moremo trditi, da posebna ureditev potovalnih agentov, predvidena s to direktivo, ne velja v tem primeru, z obrazložitvijo, da so posli iSt, upoštevajo? njihov namen ali njihovo naravo, oproš?eni. Dejansko v skladu z navedenim ?lenom 26(3) ustrezen kriterij, na podlagi katerega je posel lahko oproš?en DDV na podlagi te dolo?be, ne upošteva, kot meni nemška vlada, namena ali narave tako izvedenega posla, ampak kraj izvedbe opravljene storitve.

45 V vsakem primeru, ?eprav posli iSt, ki se nanašajo na poklicno usposabljanje in jezikovno izobraževanje njegovih strank, veljajo za oproš?ene posle na podlagi ?lena 13, A, (1)(i) Šeste direktive, ta ?len ne bi mogel biti uporabljen, ker iz predložitvene odlo?be izhaja, da je iSt

gospodarska družba in ne organ javnega prava ali podoben organ, na katerega se nanaša navedeni člen. Uporaba določb tega člena bi za družbo, kot je ista, obsegala razširjeno razlago ureditve oprostitve, ki je določena z navedeno direktivo.

46 Treba je poudariti, da se glede na ustaljeno sodno prakso izrazi, uporabljeni za označitev oprostitve iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo (glej predvsem sodbo z dne 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Recueil, str. I-1719, točka 24, in navedeno sodno prakso).

47 Iz tega sledi, da se mora trditev, ki jo je v tem primeru razvila nemška vlada, v vsakem primeru zavreči.

48 Iz celote dosedanjih ugotovitev izhaja, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 26 Šeste direktive razlagati tako, da se uporablja za gospodarski subjekt, ki ponuja storitve, kot sta programa „High-School“ in „College“, ki ponujata organizacijo jezikovnih potovanj in študija v tujini, in ki za plačilo paketa v svojem imenu strankam zagotovi bivanje v tujini od treh do desetih mesecev ter za to uporabi storitve drugih davčnih zavezancev.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški navedenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

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 se uporablja za gospodarski subjekt, ki ponuja storitve, kot sta programa „High-School“ in „College“, ki ponujata organizacijo jezikovnih potovanj in študija v tujini, in ki za plačilo paketa v svojem imenu strankam zagotovi bivanje v tujini od treh do desetih mesecev ter za to uporabi storitve drugih davčnih zavezancev.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.