

V?c C-200/04

Finanzamt Heidelberg

v.

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – Zvláštní režim cestovních kanceláží a organizátor? turistických zájezd? – ?lánek 26 odst. 1 – Rozsah p?sobnosti – Soubor služeb zahrnující dopravu do cílového státu nebo pobyt v n?m a výuku jazyk? – Hlavní služba a dopl?kové služby – Pojem – Sm?rnice 90/314/EHS o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 16. ?ervna 2005

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 13. ?íjna 2005

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Zvláštní režim cestovních kanceláží – Rozsah p?sobnosti – Jiné hospodá?ské subjekty než cestovní kancelá?e nabízející služby spo?ívající v organizaci jazykových a studijních cest do zahraničí – Zahrnutí

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 26)

Podle judikatury jsou d?vody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný pro cestovní kancelá?e a organizátory turistických zájezd? stanovený ?lánkem 26 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, platné rovn?ž v p?ípadu, že hospodá?ský subjekt není cestovní kanceláží nebo organizátorem turistických zájezd? ve smyslu, který je t?mto pojmem b?žn? p?isuzován, ale uskute??uje totožná pln?ní v rámci jiné ?innosti. Nicmén? není na místě hospodá?ský subjekt zdanit v souladu s uvedeným ?lánkem, z?stávají-li služby po?ízené u t?etích osob pro poskytnutí služeb obecn? spjatých s tímto druhem pln?ní ?ist? dopl?kovými vzhledem k vlastním službám.

P?itom jakmile hospodá?ský subjekt b?žn? nabízí svým klient?m mimo služby spojené s jazykovou odbornou p?ípravou a výchovou svých klient? rovn?ž dopravní služby, jejichž realizace nem?že z?stat bez citelného dopadu na cenu souboru služeb, jako je doprava do cílového státu nebo pobyt v n?m, nemohou být tyto služby považovány za poskytování ?ist? dopl?kových služeb. Takové služby totiž vzhledem k hodnot? odpovídající služb? spojené s jazykovou odbornou p?ípravou a výchovou, kterou tento subjekt nabízí svým klient?m, nep?edstavují pouhou okrajovou ?ást.

Za t?chto podmínek musí být ?lánek 26 šesté sm?rnice vykládán v tom smyslu, že je použitelný na hospodá?ský subjekt nabízející služby spo?ívající v organizování jazykových a studijních cest do zahraničí, který jako protihodnotu za zaplacení souhrnné ceny nabízí svým klient?m svým vlastním jménem pobyt v zahraničí v délce t?í až deseti m?síc? a za tímto ú?elem využívá poskytování služeb jinými osobami podléhajícími dani.

(viz body 22, 24, 27–29, 48 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

13. října 2005(*)

„Šestá směrnice o DPH – Zvláštní režim cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů – Článek 26 odst. 1 – Rozsah působnosti – Soubor služeb zahrnující dopravu do cílového státu nebo pobyt v něm a výuku jazyků – Hlavní služba a doplňkové služby – Pojem – Směrnice 90/314/EHS o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy“

Ve věci C-200/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 18. března 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 5. května 2004, v řízení

Finanzamt Heidelberg

proti

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kriš a G. Arestis (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. dubna 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH H.-J. Philippem a R. Binderem, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, ve spolupráci s G. Wegscheiderem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu A. Tiemann a C. Schulze-Bahr, jako zmocněnkyni,
- za řeckou vládu S. Spyropoulou a D. Kalogirose a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za kyperskou vládu E. Simeonidou, jako zmocněnkyni,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllou a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. června 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Heidelberg (dále jen „Finanzamt“) a iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (dále jen „iSt“) ve věci úhrady daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) po kontrole obrátu realizovaného touto společností v průběhu let 1995 až 1997 příslušnými úřady.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 13 šesté směrnice, nacházející se v hlavě X, týkající se osvobození od daní a nazvaný „Osvobození od daní v tuzemsku“, má následující znění:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

i) výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace, jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]“

4 Hlava XIV šesté směrnice, nazvaná „Zvláštní režimy“, obsahuje článek 26 s názvem „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, který ve svém odstavci 1 a 3 uvádí:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kancelář se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz ‚cestovní kancelář‘ též organizátory turistických zájezdů.

[...]

3. Uskutečňují-li plnění, která cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daní podle čl. 15 bodu 14. Jsou-li tato plnění uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daní jen ta část služby poskytované cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.“

5 Podle § 1 směrnice Rady 90/314/EHS ze dne 13. června 1990 o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy (Úř. věst. L 158, s. 59; Zvl. vyd. 13/10, s. 132) je předmětem této směrnice „sblížení právních a správních předpisů členských států o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy prodáváných nebo nabízených k prodeji na území Společenství“.

6 Podle § 2 uvedené směrnice je definicí souboru služeb „předem stanovená kombinace alespoň dvou z následujících položek, je-li prodávána nebo nabízena k prodeji za souhrnnou cenu a je-li služba poskytována po dobu přesahující 24 hodin nebo zahrnuje-li nocleh:

- a) doprava,
- b) ubytování,
- c) jiné služby cestovního ruchu, které nejsou doplňkem dopravy nebo ubytování a tvoří významnou část souboru služeb.“

Vnitrostátní právní úprava

7 Relevantními ustanoveními vnitrostátní právní úpravy použitelnými na spor v přvodním řízení jsou § 4 odst. 23 a § 25 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) z roku 1993 (BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG 1993“).

8 § 4 odst. 23 tohoto zákona stanoví, že od daně je osvobozeno ubytování, stravování a služby obvyklé povahy poskytované osobami nebo zařízeními, pokud u sebe převážujícím způsobem ubytovávají dospívající osoby za účelem výchovy, odborné přípravy nebo průběžného vzdělávání nebo za účelem novorozenecké péče, pokud jsou tyto služby poskytovány dospívajícím osobám nebo osobám zajišťujícím jejich výchovu, odbornou přípravu, průběžné vzdělávání nebo péči.

9 § 25 UStG 1993, týkající se zdanění turistických služeb, stanoví:

„1. Následující ustanovení jsou použitelná na podnikatelem poskytované turistické služby, které nejsou určeny pro odběratelskou společnost, pokud při jejich poskytování podnikatel jedná v její odběrateli svým vlastním jménem a využívá turistických služeb poskytovaných třetími osobami. Podnikatelem poskytovaná služba musí mít povahu jiné služby. Jestliže podnikatel poskytuje odběrateli v rámci cesty více služeb tohoto druhu, jsou tyto služby považovány za jedinou jinou službu. Místo poskytnutí jiné služby je stanoveno v § 3a odst. 1. Turistické služby třetích osob odpovídají dodáním zboží a jiným službám třetích osob poskytovaným přímo cestujícím.

2. Jiná služba je osvobozena od daně, pokud jsou související turistické služby třetích osob poskytovány na území třetího státu [...]

3. Hodnota jiné služby odpovídá rozdílu mezi částkou uhrazenou odběratelem za účelem získání služby a částkou, kterou podnikatel uhradil za turistické služby třetích osob [...]

4. Odchylně od § 15 odst. 1 není podnikatel oprávněn odečíst jako na vstupu vybranou DPH částky daně, které mu byly zvlášť vyúčtovány za turistické služby třetích osob. Dále není § 15 dotčen. [...]

Spor v přvodním řízení a předběžná otázka

10 ISt je společností s ručením omezeným založenou podle německého práva. V rámci své činnosti svým zákazníkům nabízí především programy nazvané „High School“ a „College“.

11 Program „High School“ se obrací na žáky ve věku 15 až 18 let, kteří hodlají po dobu tří, pěti nebo deseti měsíců navštěvovat „high school“ nebo obdobnou zahraniční školu, především v anglicky mluvících zemích. Žájemci, kteří se chtějí takového programu zúčastnit, zašlou svoji přihlášku iSt, která po pohovoru rozhodne o jejich přijetí. Vybraným osobám je iSt povinná zajistit místo studenta na vybrané „high school“.

12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že je-li program „High School“ realizován ve Spojených státech, žák je po dobu svého pobytu ubytován v hostitelské rodině, která je vybrána ve spolupráci s přidruženou místní organizací spolupracující s iSt. Osoba určená touto organizací slouží jako zástupce žáka v místě, kde se nachází „high school“ a bydliště hostitelské rodiny. Prostřednictvím stejné organizace se může žák společně s dalšími žáky účastnícími se školní výměny rovněž zúčastnit autobusového nebo leteckého zájezdu po hostitelském státě.

13 Soubor služeb nabízený iSt za těchto podmínek zahrnuje zpáteční let do Spojených států s odletem z Frankfurtu nad Mohanem s průvodcem, vnitrostátní letecká spojení po Německu, vnitrostátní zpáteční letecká spojení po Spojených státech až do cílového místa, ubytování a stravování v hostitelské rodině, výuku na vybrané „high school“, převzetí do péče přidruženou organizací a jejími místními spolupracovníky po dobu pobytu, právní ochranu a materiály a pojištění pro případ zrušení cesty.

14 Co se týče programu „College“, který se obrací na studenty a maturanty, přidružené organizaci přísluší uhradit z fondů, které pro své služby dostává od iSt, školné vybranému „college“, a zaplatit tak, aby byla pro účastníky na tomto „college“ místa a aby na něj tyto účastníci byli přijati na dobu jednoho až tří trimestrů. Účastníci, kteří si sami rezervují své lety, nejsou stravováni a ubytováni v hostitelských rodinách, ale ve vybraném „college“.

15 Finanzamt, který nejprve plnění realizovaná iSt posoudil jako „cestovní plnění“ spadající pod § 25 UStG 1993, následně usoudil, že se ve skutečnosti jednalo o služby poskytované za účelem výchovy nebo odborné přípravy, které mají být na základě § 4 odst. 23 tohoto zákona osvobozeny od daně. Následkem posouzení poskytovaných služeb jako od daně osvobozených plnění, u kterých není možný žádný odpočet DPH na vstupu, snížil Finanzamt přebytky DPH, které tato společnost přiznala v letech 1995 až 1997.

16 ISt podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u příslušného Finanzgericht, ve které žádala o zvýšení částky daně na vstupu pro příslušné tři roky. Finanzgericht svým rozhodnutím vyhověl návrhu iSt, jelikož měl za to, že poskytované služby jsou turistickými službami ve smyslu § 25 UStG 1993 a že § 4 odst. 23 téhož zákona není použitelný.

17 Finanzamt podal opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je zvláštní režim cestovních kanceláří stanovený § 26 směrnice 77/388 [...] použitelný rovněž na plnění organizátora takzvaných ‚High School‘ a ‚College‘ programů s pobytem v zahraničí v délce tří až deseti měsíců, které uvedený organizátor nabízí svým vlastním jménem a pro jejichž realizaci využívá služeb jiných osob povinných k dani?“

K předběžné otázce

18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda jsou naplněny podmínky použití § 26 odst.

1 šesté směrnice, jedná-li se o hospodářský subjekt, který proti zaplacení souhrnné ceny nabízí svým klientům programy nazvané „High School“ a „College“, zahrnující především jazykový pobyt v zahraničí v délce tří až deseti měsíců.

19 Aby bylo možné odpovědět na položenou otázku, je třeba přezkoumat, zda společnost, jako je iSt, jedná svým vlastním jménem a zda má povahu hospodářského subjektu spadajícího do zvláštního režimu cestovních kanceláří a využívá pro své plnění dodání zboží a služby jiných osob povinných k dani.

20 Zaprvé, podle judikatury přísluší vnitrostátnímu soudu, kterému byl předložen spor související s použitím článku 26 šesté směrnice, zkoumat, s ohledem na veškeré údaje projednávaného případu a především vzhledem k povaze smluvních povinností dotčeného hospodářského subjektu vůči jeho klientům, zda je, či není tato podmínka splněna (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, s. I-5723, bod 21). Krom toho je nesporné, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, že žalobkyně v povodním řízení nejednala při plněních, kterých se toto rozhodnutí především týká, jako zmocněnkyně.

21 Zadruhé, pokud se týká povahy „hospodářského subjektu“ ve smyslu článku 26 šesté směrnice, je třeba připomenout, že z judikatury vyplývá, že služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů se vyznačují tím, že se většinou skládají z mnoha služeb, především pokud jde o dopravu a ubytování, které jsou plněny jak na území členského státu, kde má společnost své sídlo nebo stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůthu daně na vstupu by z důvodu jednotnosti a místa poskytovaných služeb naráželo na praktické obtíže pro tuto společnost, které by mohly narušovat výkon její činnosti. Zákodníci Společenství proto z důvodu přizpůsobení pravidel použitelných na specifickou povahu této činnosti zavedl do odstavců 2, 3 a 4 článku 26 šesté směrnice zvláštní režim DPH (viz výše uvedený rozsudek Van Ginkel, body 13 až 15; a rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 18, a ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 23 a 24).

22 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný pro cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, jsou platné rovněž v případě, že hospodářský subjekt není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně přisuzován, ale uskutečňuje totožná plnění v rámci jiné činnosti. Výklad omezující použití článku 26 šesté směrnice pouze na hospodářské subjekty, které jsou cestovními kancelářemi nebo organizátory turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně přisuzován, by totiž měl za následek, že totožné služby by spadaly pod různá ustanovení v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu (výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, body 20 a 21).

23 Ve věci v povodním řízení je nesporné, že iSt není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně přisuzován. V každém případě je nutné určit, zda tato společnost uskutečňuje plnění totožná s plněními takové kanceláře nebo takového organizátora.

24 Je nutno konstatovat, že v rámci svých činností týkajících se programů „High School“ a „College“ uskutečňuje iSt plnění totožná nebo přinejmenším srovnatelná s činnostmi cestovní kanceláře nebo organizátora turistických zájezdů. Nabízí totiž služby spojené s leteckou dopravou svých klientů nebo s jejich pobytem v cílovém státě a poskytování služeb obecně spjatých s tímto druhem činnosti svěřuje jiným osobám povinným k dani ve smyslu článku 26 šesté směrnice, a sice přidružené místní organizaci a leteckým společenstvem.

25 Za těchto podmínek je třeba určit, zda je pro plnění realizovaná iSt a pro plnění, u kterých využívá dodání zboží a služby jiných osob povinných k dani, namísto podrobit tuto společnost DPH, v souladu s uvedeným článkem 26.

26 V tomto ohledu není vylouženo, že hospodářské subjekty poskytující služby běžně spojené s cestováním, budou nuceny využívat turistické služby těchto osob, které ve srovnání s jinými službami těchto subjektů představují menší část ceny za soubor služeb. Tyto služby těchto osob nepředstavují pro klientelu cíl sám o sobě, ale prostředek k získání hlavní služby tohoto subjektu za co nejlepších podmínek (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 24).

27 Je třeba konstatovat, že za takových podmínek zůstávají služby těchto osob iSt doplňkovými vzhledem k vlastním službám a není namísto hospodářský subjekt zdanit v souladu s článkem 26 šesté směrnice (výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 25).

28 V tomto ohledu je však třeba podotknout, že vzhledem k tomu, že hospodářský subjekt, jako je iSt, běžně nabízí svým klientům mimo služby spojené s odbornou přípravou a s jazykovou výukou svých klientů rovněž dopravní služby, jejichž realizace nemůže zůstat bez citelného dopadu na cenu souboru služeb, jako je doprava do cílového státu nebo pobyt v něm, nemohou být tyto služby považovány za poskytování iSt doplňkových služeb. Jak totiž vyplývá z předkládacího rozhodnutí, dotčené služby vzhledem k hodnotě odpovídající službě spojené s odbornou přípravou a s jazykovým vzdáváním, kterou iSt nabízí svým klientům, nepředstavují pouhou okrajovou část.

29 Za těchto podmínek musí být článek 26 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že je použitelný na hospodářský subjekt, jako je iSt, který proti úhradě souhrnné částky běžně nabízí svým klientům mimo služeb spojených s jejich odbornou přípravou a s jazykovým vzdáváním služby jiných osob podléhajících dani, jako je doprava do cílového státu nebo pobyt v něm.

30 Toto použití je nicméně zpochybováno některými členskými státy, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, z důvodu, že plnění uskutečňovaná iSt nijak nespadají pod plnění, kterých se uvedený článek týká.

31 Nejprve, použití článku 26 šesté směrnice je zpochybováno německou vládou z důvodu, že podle judikatury Soudního dvora cesty spočívající ve školních výměnách o délce přibližně jednoho semestru nebo jednoho roku, po dobu kterých žák navštěvuje školní zařízení v hostitelské zemi, aby se mohl seznámit s jejím obyvatelstvem a kulturou, a pobývá v dobrovolnické hostitelské rodině, jako by byl jejím členem, nepředstavují cesty ve smyslu směrnice 90/314 (rozsudek ze dne 11. února 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97, Recueil, s. I-825, bod 34). K tomuto bodu kyperská vláda dodává, že při zohlednění globální povahy plnění uskutečňovaného iSt je hlavní nabízená služba tvořena možností účastnit se jazykové přípravy a že tato služba nemůže spadat do běžných turistických služeb ve smyslu článku 26 šesté směrnice.

32 Svými argumenty německá a kyperská vláda v podstatě tvrdí, že jazykový pobyt nabízený iSt v rámci programů „High School“ a „College“ nespadá pod pojem „cesta“ podle článku 26 šesté směrnice.

33 V tomto ohledu, kromě skutečnosti, že posouzení Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku AFS Intercultural Programs Finland se netýkalo otázky spojené s použitím šesté směrnice, je třeba konstatovat, že upřesnění vyjádřená v uvedeném rozsudku nemají žádný dopad na použití článku 26 této směrnice.

34 Je sice pravda, že uvedený článek neobsahuje definici pojmu cesta. Nicméně za účelem použití uvedeného článku není nezbytné předem upřesňovat prvky tvořící cestu. Toto ustanovení je totiž použitelné za podmínky, že dotčený hospodářský subjekt má povahu hospodářského subjektu ve zvláštním režimu cestovních kanceláří, že jedná svým vlastním jménem a že pro svá plnění využívá dodávky a služby jiných osob podléhajících dani. Konkrétně, pro plnění, u kterých je třeba hospodářský subjekt zdanit na základě článku 26 šesté směrnice, je jediným relevantním kritériem umožňujícím použití tohoto článku kritérium vycházející z toho, zda turistická služba má, či nemá doplňkovou povahu.

35 Mimoto, pokud by v tomto ohledu byla přijata vyjádření předložená především německou vládou, článek 26 šesté směrnice by se uplatňoval v závislosti na cíli sledovaném nabízenou cestou a na délce pobytu v cílovém státě. Takový výklad by mohl za výsledek přidání dodatečné podmínky, pokud jde o případné použití uvedeného článku.

36 Nic přitom neumožňuje vyvozovat, že si zákonodárce Společenství měl omezit rozsah působnosti článku 26 šesté směrnice v závislosti na dvou kombinovaných nebo oddělených prvcích, a sice na cestou sledovaném cíli a na délce pobytu v cílovém státě. Jiný závěr by v tomto ohledu mohl zjevně omezit dosah uvedeného článku a byl by neslučitelný se zvláštním režimem, který zavádí.

37 Kromě toho je zjevné, že taková dodatečná podmínka, pokud jde o provedení článku 26 šesté směrnice, by mohla zapříčinit rozlišování mezi hospodářskými subjekty na základě cíle pobytu, který v cílovém státě nabízejí, a nepopíratelně by vyústila v narušení hospodářské soutěže mezi dotčenými subjekty a ohrožení jednotného používání této směrnice.

38 Z druhé má německá vláda za to, že článek 26 šesté směrnice nemůže být použitelný na spor v původním řízení, vzhledem k tomu, že plnění uskutečňovaná iSt, pokud se týká odborné přípravy a jazykového vzdělávání jejích klientů, spadají do plnění osvobozených od daně na základě čl. 4 odst. 23 UStG 1993. Tato vláda v podstatě uplatňuje, že za předpokladu, že by uskutečňovaná plnění *ratione materiae* spadala do případů osvobození od daně stanovených touto směrnicí a především pod její čl. 13 A odst. 1 písm. i), zvláštní režim zdanění stanovený uvedeným článkem 26 by nebyl použitelný.

39 V tomto ohledu nic neumožňuje se domnívat, že by použití uvedeného článku 26 záviselo na takovém předpokladu. Je třeba připomenout, že pro plnění týkající se dodání zboží a služeb těmto osob, u kterých je namístě zdanit hospodářský subjekt na základě uvedeného článku, je jediným relevantním kritériem kritérium založené na tom, zda turistická služba má, či nemá doplňkovou povahu.

40 Kromě toho je nutno připomenout, že režim zavedený článkem 26 šesté směrnice mající za cíl přizpůsobení pravidel použitelných v oblasti DPH pro cestovní kanceláře a pro subjekty uskutečňující s nimi totožné nebo srovnatelné služby je zvláštním režimem zdanění, a nikoli zvláštním režimem osvobození od daně použitelným na některé činnosti uskutečňované uvedenými subjekty.

41 Za těchto okolností není argument předložený v projednávaném případě německou vládou relevantní, a nemůže tudíž odvodnit nepoužití článku 26 šesté směrnice ve věci v původním

řízení.

42 Toto konstatování nicméně neznamená, že by na režimu osvobození od daně stanoveného hlavou X šesté směrnice nemohl být založen žádný argument, jestliže vyvstala otázka případného použití uvedeného článku 26.

43 V tomto ohledu je třeba připomenout, že odstavec 3 tohoto článku stanoví, že uskutečňují-li plnění, která cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle čl. 15 odst. 14 šesté směrnice. Z toho vyplývá, že zákonodárce Společenství nevyloučil možnost použití ustanovení režimu osvobození od DPH stanoveného touto směrnicí v rámci plnění uskutečňovaných na základě jejího článku 26.

44 Nicméně žádný argument nemůže vycházet z odstavce 3 článku 26 šesté směrnice za účelem tvrzení, že jí stanovený zvláštní režim cestovních kanceláří není použitelný v projednávaném případě z důvodu, že plnění uskutečňovaná iSt jsou s ohledem na svůj předmět nebo na svoji povahu osvobozena od daně. V souladu s uvedeným čl. 26 odst. 3 totiž relevantní kritérium, podle kterého může být plnění osvobozeno od DPH na základě tohoto ustanovení, nezohledňuje, jak uplatňuje německá vláda, předmět nebo povahu takto uskutečňovaného plnění, ale místo realizace poskytnuté služby.

45 V každém případě, i kdyby plnění uskutečňovaná iSt týkající se odborné přípravy a jazykového vzdělávání jejích klientů spadala do plnění osvobozených od daně na základě čl. 13 A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, tento článek nemůže být použit, vzhledem k tomu, že z předkládacího usnesení vyplývá, že iSt je obchodní společností, a nikoliv institucí veřejného práva nebo srovnatelnou institucí, na které uvedený článek odkazuje. Použití ustanovení téhož článku na společnost, jako je iSt, by znamenalo extenzivní výklad režimu osvobození od daně stanoveného uvedenou směrnicí.

46 Je přitom třeba uvést, že podle ustálené judikatury jsou výrazy použité za účelem vymezení osvobození od daně uvedené v článku 13 šesté směrnice vykládány striktně (viz zejména rozsudek ze dne 3. března 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Recueil, s. I-1719, bod 24 a uvedená judikatura).

47 Z toho vyplývá, že argument předložený v projednávaném případě německou vládou musí být v každém případě odmítnut.

48 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že na položenou otázku je namístě odpovědět tak, že článek 26 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že je použitelný na hospodářský subjekt nabízející služby, jako jsou programy „High School“ a „College“, spočívající v organizování jazykových a studijních cest do zahraničí, který jako protihodnotu za zaplacení souhrnné ceny nabízí svým klientům svým vlastním jménem pobyt v zahraničí v délce tří až deseti měsíců a za tímto účelem svěřuje poskytování služeb jiným osobám podléhajícím dani.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané

hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán v tom smyslu, že je použitelný na hospodářský subjekt nabízející služby, jako jsou programy „High School“ a „College“, spočívající v organizování jazykových a studijních cest do zahraničí, který jako protihodnotu za zaplacení souhrnné ceny nabízí svým klientům svým vlastním jménem pobyt v zahraničí v délce tří až deseti měsíců a za tímto účelem své poskytování služeb jiným osobám podléhající dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.