

Vec C-200/04

Finanzamt Heidelberg

proti

ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„Šiesta smernica o DPH – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií a usporiadateľov zájazdov – Článok 26 ods. 1 – Pôsobnosť – Balík služieb obsahujúci dopravu do štátu určenia a/alebo pobyt v tomto štáte, ako aj využívanie jazykov – Hlavné poskytovanie a vedľajšie poskytovanie – Pojem – Smernica 90/314/EHS o balíku cestovných, dovolenkových a výletných služieb“

Návrhy prednesené 16. júna 2005 – generálny advokát M. Poiares Maduro

Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 13. októbra 2005

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – Pôsobnosť – Hospodárske subjekty odlišné od cestovných kancelárií ponúkajúce služby, ktoré spočívajú v organizovaní jazykových ciest a štúdiá v zahraničí – Zahrnutie

(Smernica Rady 77/388, článok 26)

Podľa súdnej praxe skryté dôvody osobitnej úpravy uplatnenej na cestovné kancelárie a na usporiadateľov zájazdov, stanovené článkom 26 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, sú tiež platné za predpokladu, že hospodársky subjekt nie je cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom turistických zájazdov vo všeobecnom zmysle, ktorý majú tieto slová, ale vykonáva vhodné plnenia v rámci inej činnosti. Nie je však opodstatnené zdať hospodársky subjekt v súlade s týmto článkom, keďže poskytnutie služieb získané od tretích osôb na poskytovanie služieb všeobecne súvisiacich s týmito plneniami zostávajú isto vedľajšími vzhľadom na vlastné poskytovania.

Keďže pritom hospodársky subjekt ponúka svojim zákazníkom bežne okrem poskytovania služieb súvisiacich s výchovou a jazykovým vzdelávaním svojich zákazníkov poskytovanie služieb cestovného charakteru, ktorých uskutočnenie nemôže byť zbavené citelného dôsledku na poskytovaný balík služieb, akými sú doprava do štátu určenia a/alebo pobyt v ňom, tieto poskytnutia nemôžu byť porovnávané s poskytovaním služieb, ktoré sú isto vedľajšie. Tieto poskytnutia totiž nepredstavujú jednoduchú bezvýznamnú časť vzhľadom na sumu zodpovedajúcej poskytnutiu služby súvisiacej s výchovou a jazykovým vzdelávaním, ktoré tento subjekt ponúka svojim zákazníkom.

Za týchto okolností sa článok 26 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na hospodársky subjekt, ktorý ponúka služby, ktoré spočívajú v organizovaní jazykových ciest a štúdiá v zahraničí a ktorý ako protihodnotu zaplata balíka služieb poskytuje vo svojom vlastnom mene svojim zákazníkom pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov a s týmto cieľom

využíva služby poskytnuté od iných zdaniteľných osôb.

(pozri body 22, 24, 27 – 29, 48 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 13. októbra 2005 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií a usporiadateľov zájazdov – § 26 ods. 1 – Pôsobnosť – Balík služieb obsahujúci dopravu do štátu určenia a/alebo pobyt v tomto štáte, ako aj využívanie jazykov – Hlavné poskytovanie a vedľajšie poskytovania – Pojem – Smernica 90/314/EHS o balíku cestovných, dovolenkových a výletných služieb“

Vo veci C-200/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa § 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 18. marca 2004 a doručený Súdnemu dvoru 5. mája 2004, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Heidelberg

proti

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kriš a G. Arestis (spravodajca),

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. apríla 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, v zastúpení: H.-J. Philipp a R. Binder, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, za právnej pomoci G. Wegscheider, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann a C. Schulze-Bahr, splnomocnené zástupkyne,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos a D. Kalogiros, ako aj M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,
- cyperská vláda, v zastúpení: E. Simeonidou, splnomocnená zástupkyňa,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. júna 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Heidelberg (ďalej len „Finanzamt“) a iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (ďalej len „iSt“) s ohľadom na platenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) po kontrole obratu dosiahnutého touto spoločnosťou za zdaňovacie obdobia rokov 1995 až 1997 vykonanej príslušnými úradmi.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 13 nachádzajúci sa v hlave X šiestej smernice a týkajúci sa oslobodenia od dane, ktorý je nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“, má tento text:

„A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. „Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločného, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie [správneho a jednoznačného uplatňovania – *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od daní [od dane – *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia vrátane poskytovania s nimi úzko súvisiacich služieb a tovaru orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, ktoré majú túto činnosť za svoj cieľ, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný členský štát definoval podobné ciele;

...“

4 Hlava XIV šiestej smernice, nazvaná „Osobitné úpravy“, obsahuje článok 26 s názvom „Osobitná úprava pre agentov cestovných kancelárií“, ktorý vo svojich odsekoch 1 a 3 uvádza:

„1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c). V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie rozumie aj usporiadateľ zájazdov. [Členské štáty uplatňujú daň z pridanej hodnoty na činnosti cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, ak cestovná kancelária

obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa za týmto účelom dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby. Tento článok sa nevzťahuje na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia, na ktorých sa vzťahuje článkom 11 A ods. 3 písm. c). V tomto článku sa pod cestovnou kanceláriou rozumie aj usporiadateľ zájazdov – *neoficiálny preklad*].

...

3. Ak sú plnenia, zverené cestovným agentom inej zdaniteľnej osobe, vykonávané mimo Spoločenstva, služby cestovného agenta sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa článku 15 (14). Ak sa takéto plnenia realizujú vo vnútri aj mimo Spoločenstva, oslobodí sa od dane možno len časť služieb, ktoré cestovný agent poskytuje mimo územia spoločenstva [Ak sú plnenia, ktoré sú cestovnej kancelárii dodané inou zdaniteľnou osobou, vykonávané mimo Spoločenstva, služby cestovnej kancelárie sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa článku 15 ods. 14. Ak sa takéto plnenia realizujú vo vnútri aj mimo Spoločenstva, oslobodí sa od dane možno len časť služieb, ktoré cestovná kancelária poskytuje mimo územia Spoločenstva – *neoficiálny preklad*].“

5 V zmysle článku 1 smernice Rady 90/314/EHS z 13. júna 1990 o balíku cestovných, dovolenkových a výletných služieb (Ú. v. ES L 158, s. 59; Mim. vyd. 13/010, s. 132) má táto zariadenie „aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov vzťahujúcich sa na balík služieb, ktoré sa predávajú alebo sú ponúkané na predaj v teritóriu Spoločenstva“.

6 Článok 2 tejto smernice definuje pojem balík služieb ako „vopred zorganizovanú kombináciu najmenej dvoch po sebe nasledujúcich služieb, ak sa predávajú alebo sú ponúkané na predaj ako súčasť ceny, a ak služba pokrýva časový úsek dlhší než dvadsaťštyri hodín alebo obsahuje ubytovanie cez noc:

- a) dopravu;
- b) ubytovanie;
- c) iné turistické služby, ktoré nie sú v podriadenom vzťahu k doprave alebo ubytovaniu a považujú sa za významnú časť balíka služieb.“

Vnútroštátna právna úprava

7 Náležité ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľné na spor vo veci samej sú § 4 ods. 23 a § 25 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) z roku 1993 (BGBl. I 1993, s. 565, ďalej len „UStG 1993“).

8 § 4 ods. 23 tohto zákona určuje, že od dane sú oslobodené ubytovacie, stravovacie služby a zvyčajné služby nepeňažnej povahy osobami alebo organizáciami, keď tieto prijímajú prevažne dospelé osoby s cieľom ich výchovy, vzdelávania alebo trvalého vzdelávania, alebo v súvislosti so starostlivosťou novonarodených detí, pokiaľ sú služby poskytované dospelým alebo osobám zabezpečujúcim ich výchovu, vzdelávanie, trvalé vzdelávanie alebo starostlivosť.

9 § 25 UStG 1993, týkajúci sa zdanenia cestovných služieb, ustanovuje:

„1. Nasledujúce ustanovenia sú uplatniteľné na cestovné služby podnikateľa, ktoré nie sú určené podniku ako konečnému zákazníkovi, pokiaľ podnik poskytujúci služby takto koná vo vlastnom mene vzhľadom na konečného zákazníka a ak využíva služby tretích cestovných kancelárií. Služby poskytované podnikateľom musia byť posudzované ako iné služby. Ak podnikateľ poskytne konečnému zákazníkovi v rámci cesty viacej služieb tohto typu, tieto sú

považované za ďalšiu jedinou službu. Miesto poskytnutia ďalšej služby je stanovené v súlade s § 3a ods. 1. Cestovné služby tretích osôb zodpovedajú dodávkam a ďalším službám tretích osôb, z ktorých majú priamo výhody cestujúci.

2. Ďalšia služba je oslobodená, pokiaľ cestovné služby tretej osoby s ňou súvisiace sú oslobodené na území tretieho štátu. ...

3. Hodnota ďalšej služby zodpovedá rozdielu medzi sumou zaplatenou konečným zákazníkom vzhľadom na získanie služby a sumy, ktorú podnikateľ platí za cestovné služby tretej osoby. ...

4. Odchyľne od § 15 ods. 1 nemá podnikateľ právo odpočítať ako zaplatenú DPH, sumy dane, ktoré boli pripísané na jeho účet oddelene za cestovné služby tretích osôb. Ale § 15 nie je dotknutý. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 iSt je spoločnosťou s ručením obmedzeným založenou podľa nemeckého práva. V rámci svojho predmetu podnikania ponúka svojim zákazníkom najmä programy nazvané „High School“ a „College“.

11 Program „High School“ sa obracia na žiakov vo veku od 15 do 18 rokov, ktorí chcú ísť na obdobie troch, piatich alebo desiatich mesiacov na „high school“ alebo na porovnateľnú školu v zahraničí, najmä do anglofónnych krajín. Kandidáti, ktorí majú v úmysle zúčastniť sa takéhoto programu, podajú prihlášku iSt, ktorá po pohovore s nimi rozhodne o ich prijatí. Pre vybrané osoby iSt je povinná zabezpečiť miesto žiaka na vybranej „high school“.

12 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že keď sa program „High School“ uskutoční v Spojených štátoch amerických, tak žiak je prijatý, počas doby svojho pobytu, do hostiteľskej rodiny, ktorá je vybraná v spolupráci s pridruženou miestnou organizáciou, ktorá spolupracuje s iSt. Osoba označená touto organizáciou slúži ako poradca tohto žiaka na mieste, kde sa nachádza „high school“ a v mieste bydliska hostiteľskej rodiny. Prostredníctvom tej istej organizácie sa žiak môže spoľahnúť s ďalšími žiakmi zúčastniť školských výmen, tiež autobusových alebo leteckých zájazdov s cieľom navštíviť hostiteľskú krajinu.

13 Balík služieb ponúkaný iSt do týchto podmienok zahŕňa spätný let do Spojených štátov amerických s odletom z letiska vo Frankfurte nad Mohanom so sprievodcom, leteckými spojeniami v rámci Nemecka, leteckými spojeniami tam – späť v rámci Spojených štátov amerických až do miesta určenia, ubytovanie a stravu v hostiteľskej rodine, využívanie na vybranej „high school“, postaranie sa o žiaka pridruženou organizáciou a jej miestnymi spolupracovníkmi počas pobytu, schôdz a prípravný materiál, ako aj poistenie pre prípad zrušenia cesty.

14 Pokiaľ ide o program „College“, ktorý sa obracia na študentov a maturantov, tento patrí pridruženej organizácii, ktorá platí, z peňažných fondov prijatých od iSt pre svoje služby, školské výdavky súvisiace s vybranou „college“ tak, že sú zabezpečené miesta pre účastníkov v „college“ a že títo účastníci sú prijatí na obdobie od jedného do troch trimestrov. Účastníci, ktorí si sami zabezpečia svoje lety, nie sú ubytovaní a nemajú zabezpečené stravovanie v hostiteľských rodinách, ale vo vybranom „college“.

15 Finanzamt najskôr považoval plnenia vykonané iSt za „cesty“, ktoré patria do pôsobnosti § 25 UStG 1993, a následne sa Finanzamt domnieval, že v skutočnosti išlo o služby s cieľom výchovy alebo vzdelávania, ktoré mali byť oslobodené v zmysle § 4 ods. 23 tohto zákona. V dôsledku kvalifikácie poskytnutých služieb ako plnení oslobodených od dane, pre ktoré žiaden odpôčet zaplatenej DPH nebol možný, Finanzamt znížil odpôčet DPH priznanej touto

spoložnosťou za roky 1995 až 1997.

16 iSt napadla žalobou toto rozhodnutie na príslušnom Finanzgericht, domáhajúc sa zvýšenia sumy dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za tri dotknuté roky. Svojím rozhodnutím tento Finanzgericht vyhovel návrhu iSt, keď dôvodil, že poskytnuté služby sú cestovnými službami v zmysle § 25 UStG 1993 a že § 4 ods. 23 tohto istého zákona nie je uplatniteľný.

17 Finanzamt podal opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof, ktorý rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií stanovená článkom 26 smernice 77/388 ... tiež uplatniteľná na postupy usporiadateľa programov nazývaných „High-School“ a „College“ s pobytom v zahraničí od troch do desať mesiacov, ktoré usporiadateľ ponúka vo svojom mene a na uskutočnenie ktorých používa poskytovania služieb ďalších zdaniteľných osôb?“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či podmienky uplatnenia článku 26 ods. 1 šiestej smernice sú splnené, pokiaľ ide o hospodársky subjekt, ktorý ako protihodnotu peňažného plnenia za balík služieb ponúka svojim zákazníkom programy nazvané „High School“ a „College“, obsahujúce najmä jazykový pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov.

19 Pre zodpovedanie položenej otázky treba skúmať, či spoločnosť ako iSt koná vo svojom vlastnom mene a či má súhrn vlastností hospodárskeho subjektu, na ktorý sa vzťahuje osobitná úprava cestovných kancelárií, a používa pre svoje plnenia dodávky a služby ďalších zdaniteľných osôb.

20 Po prvé podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosť vnútroštátneho sudcu, ktorý prejednáva a rozhoduje o spore týkajúcom sa uplatnenia článku 26 šiestej smernice, skúmať, či vzhľadom na súbor údajov danej veci a najmä na charakter zmluvných záväzkov dotknutého hospodárskeho subjektu a vzhľadom na jeho zákazníkov, táto podmienka bola (alebo nebola) splnená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, bod 21). Ďalej, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, je nepochybné, že žalobkyňa vo veci samej nekonala ako splnomocnenec s ohľadom na plnenia, ktorých sa hlavne týka toto rozhodnutie.

21 Po druhé pokiaľ ide o vlastnosti hospodárskeho subjektu v zmysle článku 26 šiestej smernice, je potrebné pripomenúť, že vyplýva z ustálenej súdnej praxe, že služby poskytované cestovnými kanceláriami a usporiadateľmi zájazdov sa vyznačujú skutočnosťou, že najčastejšie sa skladajú z viacerých plnení, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, ktoré sa uskutočňujú tak vo vnútri, ako aj mimo územia členského štátu, kde má podnik svoje sídlo alebo svoju stálu organizačnú zložku. Uplatnenie týchto spoločných právnych pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, základu dane a odpisu dane zaplatenej na vstupe je zdrojom, vzhľadom na veľké množstvo a na určenie miesta poskytovaných služieb, praktických ťažkostí pre tieto podniky. Práve s cieľom prispôbiť pravidlá uplatniteľné na osobitný charakter tejto činnosti zákonodarca Spoločenstva zahrnul odseky 2, 3 a 4 článku 26 šiestej smernice pod osobitný režim DPH (pozri rozsudky Van Ginkel, už citovaný, body 13 až 15; z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 18, a z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, body 23 a 24).

22 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že skryté dôvody osobitnej úpravy uplatniteľnej na cestovné kancelárie a na usporiadateľov zájazdov sú tiež platné za predpokladu, že hospodársky subjekt nie je cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom zájazdov vo všeobecnom zmysle,

ktorý majú tieto slová, ale vykonáva zhodné plnenia v rámci inej činnosti. Účinkom výkladu, ktorý obmedzuje uplatnenie článku 26 šiestej smernice iba na hospodárske subjekty, ktorými sú cestovné kancelárie a usporiadatelia zájazdov vo všeobecnom zmysle, ktorý majú tieto slová, by totiž bolo to, že zhodné plnenia by boli v pôsobnosti rôznych ustanovení v závislosti od formálnych vlastností hospodárskeho subjektu (rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, body 20 a 21).

23 Vo veci samej je isté, že iSt nie je cestovnou kanceláriou a ani usporiadateľom zájazdov vo všeobecnom zmysle, ktoré majú tieto slová. Treba však určiť, či táto spoločnosť vykonáva činnosti, ktoré sú zhodné s tými, ktoré vykonáva takáto kancelária alebo takýto usporiadateľ.

24 Je nevyhnutné konštatovať, že v rámci svojich činností týkajúcich sa programu „High School“ a „College“ iSt vykonáva činnosti zhodné alebo aspoň porovnateľné s činnosťami cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa zájazdov. Táto obchodná spoločnosť ponúka plnenia charakteru služieb súvisiace s leteckou dopravou svojich zákazníkov a/alebo ich pobyty v hostiteľskom štáte, a preto, aby poskytla služby všeobecne súvisiace s týmto druhom činnosti, sa obracia na ďalšie zdaniteľné osoby v zmysle článku 26 šiestej smernice, teda na miestnu pridruženú organizáciu a na letecké spoločnosti.

25 Za týchto podmienok je potrebné stanoviť, či pre činnosti vykonávané obchodnou spoločnosťou iSt, pre ktoré táto používa dodávky a služby ďalších zdaniteľných osôb, je opodstatnené uplatniť na túto spoločnosť režim DPH v súlade so zmieneným článkom 26.

26 V tejto súvislosti nie je vylúčené, že hospodárske subjekty ponúkajúce služby zvyčajne súvisiace s cestami sú nútené využívať cestovné služby získané od tretích osôb, ktoré sú vo vzťahu doplnkovosti vzhľadom na ostatné plnenia týchto hospodárskych subjektov a ktoré predstavujú menšiu časť sumy z balíka služieb. Tieto služby získané od tretích osôb nie sú pre zákazníkov samy osebe cieľom, ale nástrojom, ako za čo najlepších podmienok dosiahnuť výhody z hlavného plnenia tohto hospodárskeho subjektu (pozri v tomto zmysle rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 24).

27 Treba skonštatovať, že za týchto podmienok poskytovania služieb od tretích osôb zostávajú iSt iSto vedieť ajšími vzhľadom na vlastné poskytovanie a nie je opodstatnené zdať hospodársky subjekt v súlade s článkom 26 šiestej smernice (rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 25).

28 V tejto súvislosti však treba poznamenať, že keďže hospodársky subjekt ako iSt ponúka svojim zákazníkom bežne okrem poskytovania služieb súvisiacich s výchovou a jazykovým vzdelávaním svojich zákazníkov poskytovanie služieb cestovného charakteru, ktorých uskutočnenie nemôže byť zbavené citelného dôsledku na poskytovaný balík služieb, akými sú doprava do hostiteľského štátu a/alebo pobyt v ňom, tieto plnenia nemôžu byť porovnávané s poskytovaním služieb, ktoré sú iSto vedieť ajšie. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, sporné plnenia nepredstavujú jednoduchú bezvýznamnú časť vzhľadom na sumu zodpovedajúcej poskytnutiu služby súvisiacej s výchovou a jazykovým vzdelávaním, ktoré iSt ponúka svojim zákazníkom.

29 Za týchto podmienok sa článok 26 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na hospodársky subjekt, akým je obchodná spoločnosť iSt, ktorá ako protihodnotu zaplattenia za balík služieb ponúka obvykle svojim zákazníkom okrem poskytnutia služieb súvisiacich s výchovou a jazykovým vzdelávaním aj služby od iných zdaniteľných osôb, ako napríklad dopravu do hostiteľského štátu a/alebo pobyt v ňom.

30 Tento výklad však spochybujú niektoré členské štáty, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, z toho dôvodu, že vykonávané postupy vôbec nepredstavujú postupy, na ktoré sa vzťahuje

tento článok.

31 Najskôr uplatnenie článku 26 šiestej smernice spochybňuje nemecká vláda z toho dôvodu, že podľa ustálenej súdnej praxe Súdneho dvora cesty spoívajúce v školských výmenách s dŕžkou približne jedného semestra alebo roka, ktorých cieom je návšteva školského zariadenia študentom v hostiteľskej krajine preto, aby sa žiak oboznámil s jej obyvateľmi a s jej kultúrou a počas ktorých žiak žije v hostiteľskej rodine dobrovočníkov, akoby bol jej členom, nie sú cestami v zmysle smernice 90/314 (rozsudok z 11. februára 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97, Zb. s. I-825, bod 34). V súvislosti s týmto bodom cyperská vláda dodáva, že berúc do úvahy globálny charakter plnenia vykonaného iSt, hlavné ponúkané plnenie je tvorené možnosťou sledovať jazykové vzdelávanie a že toto plnenie nemôže byť zahrnuté do kategórie zvyčajných cestovných plnení v zmysle článku 26 šiestej smernice.

32 Svojimi tvrdeniami nemecká a cyperská vláda v podstate zastávajú názor, že jazykový pobyt ponúkaný iSt v rámci programov „High School“ a „College“ nepatrí do pojmu cesta v zmysle článku 26 šiestej smernice.

33 V tejto súvislosti okrem skutočnosti, že právny názor Súdneho dvora vyjadrený v už citovanom rozsudku AFS Intercultural Programs Finland sa netýkal otázky súvisiacej s uplatnením šiestej smernice, staí len skonštatovať, že upresnenia uvedené v tomto rozsudku nemajú žiaden vplyv, pokiaľ ide o uplatnenie článku 26 tejto smernice.

34 Nepochybne je pravdou, že uvedený článok neobsahuje žiadne vymedzenie pojmu cesta. S cieom uplatniť tento článok však predsa nie je nevyhnutné upresniť predbežne prvky tvoriace cesty. Toto ustanovenie šiestej smernice je totiž uplatniteľné pod podmienkou, že dotknutý hospodársky subjekt má vlastnosti hospodárskeho subjektu, na ktorý sa vzahuje osobitná úprava cestovných kancelárií, že koná vo svojom mene a že využíva pre svoje činnosti dodávky a služby iných zdaniteľných osôb. Obzvlášť pre činnosti, na základe ktorých je opodstatnené zdanenie hospodársky subjekt podľa článku 26 šiestej smernice, jediné správne kritérium umožňujúce uplatniť tento článok je to, ktoré je založené na rozdieli medzi charakterom, väčším alebo hlavným, plnenia spoívajúceho v ceste.

35 Okrem toho, ak by sa dalo za pravdu vyjadreniam podaným v tejto súvislosti nemeckou vládou, potom by sa článok 26 šiestej smernice uplatňoval v závislosti od cieľa sledovaného ponúkanou cestou, ako aj od dŕžky pobytu v hostiteľskom štáte. Výsledkom takéhoto výkladu by bolo doplnenie podmienok o dodatočnú podmienku, pokiaľ ide o prípadné uplatnenie uvedeného článku.

36 Na základe ničoho však nemožno vyvodiť záver, že zákonodarca Spoločenstva chcel obmedziť pôsobnosť článku 26 šiestej smernice v závislosti od dvoch kombinovaných alebo odlišných prvkov, teda od cieľa sledovaného cestou a od dŕžky pobytu v hostiteľskom štáte. Z iného záveru v tejto súvislosti by vyplývalo nebezpečenstvo zjavného obmedzenia pôsobnosti tohto článku a bol by nezlučiteľný s osobitným režimom, ktorý zakladá.

37 Ďalej je zjavné, že takáto dodatočná podmienka, pokiaľ ide o uplatnenie článku 26 šiestej smernice, by mohla byť zdrojom rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi v závislosti od cieľa pobytu, ktorý ponúkajú v hostiteľskom štáte, a viedlo by to nepochybne ku skresleniu hospodárskej súťaže medzi dotknutými hospodárskymi subjektmi, ako aj k spochybneniu jednotného uplatňovania tejto smernice.

38 Ďalej sa nemecká vláda domnieva, že článok 26 šiestej smernice nemôže byť uplatniteľný na spor vo veci samej, keďže činnosti vykonávané iSt, teda výchova a jazykové vzdelávanie jej žákov, sú v podstate činnosťami oslobodenými od dane podľa § 4 ods. 23 UStG 1993. Táto

vláda v podstate tvrdí, že za predpokladu, že vykonávaná ?innos? by patrila do *ratione materiae* prípadov oslobodených od dane stanovených touto smernicou a najmä jej ?lánkom 13 A ods. 1 písm. i), osobitný režim zdanenia ur?ený uvedeným ?lánkom 26 by nebol uplatniteľný.

39 V tejto súvislosti sa nemožno na základe ničoho domnievať, že uplatnenie zmieneného ?lánku 26 závisí od takéhoto predpokladu. Je potrebné pripomenúť, že pre ?innosti týkajúce sa dodávok a služieb tretích osôb, pre ktoré je opodstatnené zdanie hospodársky subjekt podľa tohto ?lánku, jediné správne kritérium je to, ktoré je založené na rozdieli medzi charakterom, ved?ajším alebo nie, cestovnej služby.

40 ?alej je dôležité pripomenúť, že režim založený ?lánkom 26 šiestej smernice, zameraný na prispôsobenie pravidiel uplatniteľných v oblasti DPH pre cestovné kancelárie a usporiadateľov poskytujúcich plnenia zhodné alebo porovnateľné s týmito, je osobitný režim zdanenia a nie osobitný režim oslobodenia od dane uplatniteľný na ur?ite ?innosti vykonávané týmito usporiadateľmi.

41 Za týchto podmienok tvrdenie uvedené v danom prípade nemeckou vládou je nesprávne, a preto nemôže odôvodňovať neuplatňovanie ?lánku 26 vo veci samej.

42 Toto zistenie však neobsahuje žiadne tvrdenie, na ktorom by bolo možné založiť režim oslobodení od dane stanovený hlavou X šiestej smernice, keď sa natíska otázka prípadného uplatnenia zmieneného ?lánku 26.

43 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že odsek 3 tohto istého ?lánku ur?uje, že ak ?innosti, pre ktoré sa cestovná kancelária obrátila na iné zdaniteľné osoby, sú nimi vykonávané mimo Spoločenstva, potom plnenie poskytované cestovnou kanceláriou vo forme služieb je porovnávané so sprostredkovateľskou ?innosťou oslobodenou od dane na základe ?lánku 15 ods. 14 šiestej smernice. Z toho vyplýva, že zákonodarca Spoločenstva nevyhlásil možnosť uplatnenia ustanovení režimu oslobodenia od DPH ur?ený touto smernicou v rámci ?inností vykonávaných na základe jej ?lánku 26.

44 Žiadne tvrdenie však nemôže byť založené na odseku 3 ?lánku 26 šiestej smernice s cieľom tvrdiť, že osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií stanovená touto smernicou nie je uplatniteľná v prejednávanej veci z dôvodu, že ?innosti vykonávané iSt sú oslobodené od dane, berúc do úvahy ich predmet a charakter. V súlade s uvedeným ?lánkom 26 ods. 3 totiž správne kritérium, na základe ktorého ?innosť môže byť oslobodená od DPH v súlade s týmto ustanovením, neberie do úvahy, ako to tvrdí nemecká vláda, predmet alebo charakter ?innosti takto vykonanej, ale miesto výkonu poskytovaného plnenia.

45 V každom prípade, aj keď ?innosti vykonávané iSt, ktoré sa týkajú výchovy a jazykového vzdelávania jej zákazníkov, patrili medzi ?innosti oslobodené podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice, tento ?lánok nemohol byť uplatniteľný, keďže vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, že iSt je obchodnou spoločnosťou a nie verejnoprávnou organizáciou alebo porovnateľnou organizáciou, na ktoré odkazuje zmienený ?lánok. Uplatnenie ustanovení tohto ?lánku na spoločnosť, akou je iSt, má za následok rozširujúci výklad režimu oslobodenia od dane stanoveného šiestou smernicou.

46 Je potrebné zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry slová použité na označenie oslobodení od dane, na ktoré sa zameriava ?lánok 13 šiestej smernice, sa musia vykladať striktné (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-427/03, Zb. s. I-1719, bod 24 a citovanú judikatúru).

47 Z toho vyplýva, že tvrdenie uvedené v danej veci nemeckou vládou musí byť v každom

prípade odmietnuté.

48 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na položenú otázku treba odpovedať tak, že článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na hospodársky subjekt, ktorý ponúka služby, akými sú programy „High School“ a „College“, ktoré spočívajú v organizovaní jazykových ciest a štúdiá v zahraničí a ktorý ako protihodnotu zaplata balíka služieb poskytuje vo svojom vlastnom mene svojim zákazníkom pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov a s týmto cieľom využíva služby poskytnuté od iných zdaniteľných osôb.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 26 šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na hospodársky subjekt, ktorý ponúka služby, akými sú programy „High School“ a „College“, ktoré spočívajú v organizovaní jazykových ciest a štúdiá v zahraničí a ktorý ako protihodnotu zaplata balíka služieb poskytuje vo svojom vlastnom mene svojim zákazníkom pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov a s týmto cieľom využíva služby poskytnuté od iných zdaniteľných osôb.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.