

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 16. června 2005 1(1)

V?c C?200/04

Finanzamt Heidelberg

proti

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„DPH – Zvláštní režim cestovních kanceláří – Organizování mezinárodních studijních cest“

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce pokládá Bundesfinanzhof (Německo) Soudnímu dvoru otázku, zda zvláštní režim cestovních kanceláří stanovený v 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⁽²⁾ (dále jen „šestá směrnice“), zahrnuje plnění organizátory studijních, zejména jazykových, programů v zahraničí.

I – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení, relevantní ustanovení práva Společenství a vnitrostátního práva a otázka předložená Soudnímu dvoru

2. Společnost iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (dále jen „žalobkyně“ nebo „iSt“) je společností s ručením omezeným, která pořádá mezinárodní studijní a jazykové cesty a nabízí zejména programy nazvané „High School“ a „College“.

3. Programy „High School“ jsou určeny pro žáky ve věku 15 až 18 let, kteří hodlají navštěvovat „high school“ nebo obdobnou zahraniční školu, většinou v anglicky mluvících zemích, po dobu tří, pět nebo deseti měsíců. Zájemci o takový program zašlou přihlášku žalobkyni, která po pohovoru rozhodne o jejím přijetí.

4. Žalobkyně je povinna zajistit účastníkům místo na vybraném školním zařízení, kde jim je přidělen poradce (pověřený učitel), který jim poskytuje rady a podporu. Po dobu pobytu jsou žáci ubytováni v hostitelských rodinách. Výběr vhodné hostitelské rodiny se provádí ve spolupráci s přidruženou místní organizací žalobkyně. Osoba určená touto organizací je žákovi k dispozici a slouží také jako jeho zástupce v místě jak školního zařízení, tak bydliště hostitelské rodiny. Prostřednictvím místní partnerské organizace se žák může také zúčastnit autobusového nebo leteckého zájezdu a navštívit tak během svého pobytu známá místa v hostitelské zemi.

5. Celková cena programu „High School“ ve Spojených státech například zahrnovala 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 do cílového místa, ubytování a stravování poskytované hostitelskou rodinou, výuku na „high school“, pomoc přidružené organizace a jejich místních spolupracovníků po dobu pobytu, právní schůzky a materiály a pojištění pro případ zrušení cesty. Celková cena naopak nezahrnovala kapesné, zdravotní pojištění, pojištění občanskoprávní odpovědnosti a úrazové pojištění, poplatek za vstupní vízum do Spojených států a účast na právním semináři.

6. Co se týče programu „College“, ty jsou určeny pro žáky, kteří již dokončili střední školu. Přidružená místní organizace zajišťuje účastníkům místo na „college“ a zabezpečí jejich přijetí na „college“ po dobu jednoho až tří trimestrů. Přidružená organizace je také zodpovědná za uhrazení školného „college“ z fondů, které obdrží od žalobkyně na uhrazení služeb. U programu „College“ jsou účastníci ubytováni a stravováni v samotném školním zařízení. Zpáteční let také podléhá jiným pravidlům, než která se vztahují na program „High School“. Účastník si rezervuje lety sám.

7. Finanzamt Heidelberg (dále jen „Finanzamt“) nejprve považoval plnění žalobkyně za turistické služby spadající pod § 25 Umsatzsteuergesetz 1993 (německého zákona z roku 1993 o dani z obrátu, dále jen „UStG“), který zavádí režim zdanění turistických služeb. Ale po následné kontrole Finanzamt usoudil, že se nejedná o turistické služby, ale spíše o poskytování jiných služeb, které jsou osvobozené od daně na základě § 4 odst. 23 UStG.

8. Na základě tohoto posledně uvedeného ustanovení je od DPH osvobozeno „ubytování, stravování a služby obvyklé povahy poskytované osobami nebo zařízeními, pokud u sebe pečujícími 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. Co se týče § 25 UStG, ten stanoví ohledně zdaování turistických služeb:

„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. [...]

10. Účelem § 25 UStG je provedení § 26 šesté směrnice, který určuje „zvláštní režim pro cestovní kanceláře“ a stanoví za tímto účelem:

„1. členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními

kanceláři v souladu s tímto článkem, jednají-li cestovní kanceláře 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.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.

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 daně podle čl. 15 bodu 14. Jsou-li tato plnění uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daně jen ta část služby poskytované cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.

4. Daň, kterou cestovní kancelář účtují jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně.“

11. Článek 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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;

[...].“

12. Jelikož Finanzamt odmítl zdanit ziskové rozpětí na základě článku 25 UStG a považoval činnosti žalobkyně za plnění osvobozené od daně na základě čl. 4 bodu 23 UStG, který neumožňuje žádný odpočet daně uhrazené na vstupu, snížil přebytky na vstupu vybrané DPH, které byly přiznány v letech 1995 až 1997.

13. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Finanzgericht, který této žalobě vyhověl. Finanzamt se proti rozsudku vydaném Finanzgericht odvolal u Bundesfinanzhof, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru Evropských společenství následující otázku:

„Je zvláštní režim cestovních kanceláří stanovený článkem 26 směrnice 77/388/EHS 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?“

II – Posouzení

14. ?lánek 26 šesté sm?rnice zavádí zvláštní režim DPH pro cestovní kancelá?e a organizátory turistických zájezd?, ke kterému se již Soudní dv?r vyjád?il, zejména aby definoval p?sobnost tohoto režimu a ur?il, jaké hospodá?ské subjekty mu podléhají(3).

15. Tento zvláštní režim zdan?ní byl do šesté sm?rnice vložen na základ? skute?nosti, že služby poskytované cestovními kancelá?emi a organizátory turistických zájezd? se v?tšinou skládají z mnoha služeb (nap?íklad dopravy a ubytování), které jsou poskytovány jak na území ?lenského státu, kde má spole?nost sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, tak mimo n?j. Použití obecných pravidel týkajících se místa zdan?ní, základu dan? a odpo?tu dan? uhrazené na vstupu by tak u t?chto spole?ností, jejíž ?innosti by byly narušeny z d?vodu jak ?etnosti, tak místa poskytovaných služeb, naráželo na praktické obtíže(4).

16. Ú?elem ?lánku 26 je tudíž p?izp?soben?í pravidel použitelných v oblasti DPH na specifickou povahu ?innosti cestovních kancelá?í(5). K tomuto ú?elu zavádí zvláštní režim zdan?ní, který umož?uje vhodné zdan?ní turistických služeb a který není v žádném p?ípád? režimem osvobození od dan?.

17. Proto pro osoby, které nejsou seznámeny se spole?ným systémem DPH a zejména jsou si mén? v?domy jemností režimu odpo?t? dan?, chystá projednáván? p?ípad ze za?átku p?ekvapení. Neo?ekávan? je to totiž n?mecká vláda, která spolu s Finanzamt tvrdí, že ?innost iSt musí podléhat režimu osvobození od DPH. Osoba povinná k dani naopak tento výklad odmítá, protože má za to, že pln?ní, která provádí, podléhají DPH na základ? ?lánku 26.

18. Na základ? d?vod?, které vysv?tílím pozd?ji, se domnívám, že výklad n?mecké vlády je neobhajitelný, p?edevším vzhledem k výkladu ?lánku 26, který Soudní dv?r poskytl zejména v rozsudcích Van Ginkel a Madgett a Baldwin.

19. Je nesporné, že ?lánek 26 má být uplatn?n, pouze pokud je to nezbytné k dosažení sledovaných cíl?(6), jelikož zavádí zvláštní režim zdan?ní odlišný od obecného režimu šesté sm?rnice.

20. P?itom ve v?ci Van Ginkel ve výkladu založeném na již uvedeném od?vodn?ní ?lánku 26(7) m?l Soudní dv?r za to, že okolnost, že spole?nost nezajiš?uje dopravu zákazníka, ale omezuje se jen na poskytování ubytování, nevylučuje služby poskytované touto spole?ností z p?sobnosti ?lánku 26(8). Tento výklad ?lánku 26 odpovídá podle Soudního dvora cíl?m sledovaným tímto ustanovením(9).

21. Ve stejném duchu Soudní dv?r ve v?ci Madgett a Baldwin výslovn? prohlásil, že zvláštní režim cestovních kancelá?í se nem?že omezovat jen na subjekty, které mají výslovnou povahu „cestovních kancelá?í“ nebo „organizátor? turistických zájezd?“. M?l tak za to, že se daný režim vztahuje i na majitele hotelu, který proti zaplacení stanovené ?ástky nabízí obvykle svým zákazník?m b?hem pobytu v hotelu krom? ubytování a zpáte?ní dopravy do hotelu z ur?itých vzdálených nástupních míst také autobusové výlety(10).

22. Podle této judikatury musí každá osoba povinná k dani, která prodává turistické služby svým vlastním jménem a využívá k tomuto ú?elu dodávky a služby dalších osob povinných k dani, podléhat ?lánku 26 šesté sm?rnice. Naopak, pokud hospodá?ský subjekt vystupuje jen jako zprost?edkovatel, neuplatní se na n?ho tento zvláštní režim ?lánku 26 a poskytnuté služby musí být zdan?ny v souladu s obecnými pravidly v oblasti DPH, které se vztahují na zdan?ní služeb

poskytnutých zprostředkovateli(11).

23. Je bezpochyby důležité vědět, jaké kritérium umožňuje stanovit, zda hospodářský subjekt, který poskytuje svým vlastním jménem služby spojené s cestováním souasně s ostatními službami, které nejsou turistickými službami, jako například vzdělávací služby, musí podléhat režimu stanovenému článkem 26 šesté směrnice.

24. Za tímto účelem spoívá rozhodující kritérium použité v rozsudku Madgett a Baldwin, který výslovně sledoval přístup navržený generálním advokátem Légerem ve stanovisku předneseném v této věci, v rozlišení mezi doplňkovými a hlavními službami subjektu nebo službami, které jsou hlavním službám rovnocenné(12).

25. Soudní dvůr ve skutečnosti uvádí, že existují subjekty, které poskytují služby spojené s cestováním a které k tomuto účelu využívají služby zakoupené od třetích osob, ale že tyto služby mají jen doplňkový charakter. V tomto ohledu generální advokát Léger výslovně ve svém stanovisku v bodě, na který rozsudek výslovně odkazuje(13), tvrdí, že „služba je doplňková, jestliže jednak přispívá k řádnému provedení hlavní služby a jednak tvoří ve vztahu k hlavní službě okrajovou část souhrnné částky. Doplňková služba nepředstavuje pro klientelu cíl nebo službu, která by byla vyhledávána sama o sobě, ale je prostředkem k získání hlavní služby za co nejlepších podmínek“(14). Tak tomu je „například při dopravě, kterou by mohl na místě zajišťovat hotel, aby dopravil své zákazníky na blízká cílová místa“(15).

26. Naopak doplňkové služby, které subjekty poskytují obvykle svým jménem a využívají k tomuto účelu služby pořízené od třetích osob, které ovšem představují významnou váhu v celkové částce placené zákazníkem, nejsou doplňkem služeb spojených s cestováním a ani z pohledu klientely neměly být jejich předmět považován za pouze doplňkový(16).

27. Podle tohoto kritéria Soudní dvůr ve svém rozsudku Madgett a Baldwin potvrdil, že „pokud hoteliér obvykle nabízí svým klientům mimo ubytování i služby nespádající do tradičního poslání hoteliéra, jejichž realizace neměly být bez *citelného dopadu na cenu souboru služeb*, jako je cesta do hotelu ze vzdálených nástupních míst, nemohou být takovéto služby považovány za poskytování čistě doplňkových služeb“(17). V důsledku toho se článek 26 šesté směrnice vztahuje na hotelovou společnost, která „proti úhradě souhrnné částky běžně nabízí svým klientům mimo ubytování i zpáteční dopravu mezi hotelem a některými vzdálenými nástupními místy a autobusový výlet během pobytu, přičemž se jedná o dopravní služby pořízené od třetích osob“(18).

28. Ve světle tohoto kvalifikačního kritéria přijatého v rozsudku Madgett a Baldwin musí být iSt považována za cestovní kancelář ve smyslu článku 26 šesté směrnice. I když totiž připustíme, že iSt skutečně poskytuje vzdělávací služby svým klientům, turistická služba neměly být podle kritéria sledovaného v rozsudku Madgett a Baldwin bez „citelného dopadu na ceny“ zaplacené klientem. Tudiž je zřejmé, že cesta ve vlastním slova smyslu, která zahrnuje dopravu a pobyt v cílové zemi, neměly být klientelou považována za doplňkovou službu představující pouze okrajovou část ve vztahu ke vzdělávací službě, kterou iSt svým klientům rovněž poskytuje.

29. Je třeba nicméně zdůraznit, že pochybnosti předkládajícího soudu ohledně použitelnosti článku 26 v projednávaném případě vyplývají hlavně z judikatury Soudního dvora týkající se programů školních výměn v rámci směrnice Rady 90/314/EHS ze dne 13. června 1990 o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy(19). Otázka, která se tedy naskytá, je, zda již výše uvedená definice přinností osob povinných k dani v režimu článku 26 šesté směrnice musí být ve světle nedávné judikatury Soudního dvora v této jiné souběžné oblasti, zejména rozsudku AFS Intercultural Programs Finland(20), změněna.

30. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že cesty spočívající ve školních výměnách o délce přibližně jednoho semestru nebo jednoho roku, jejichž předmětem je, že žák navštěvuje školní zařízení v hostitelské zemi, aby se mohl seznámit s jejím obyvatelstvem a kulturou, a po dobu kterých žák pobývá v dobrovolnické hostitelské rodině, jako by byl jejím členem, nejsou cestami ve smyslu směrnice 90/314(21).

31. Je zřejmé, že tato judikatura nepomůže při zodpovězení ústřední otázky projednávaného případu, která, jak jsem již zdůraznil, spočívá pouze v tom, zda v rámci činnosti iSt má poskytování turistických služeb ve vztahu k ostatním službám, které poskytuje, čistě doplňkový charakter.

32. Kromě toho je podpůrný úelem článku 26 dosáhnout cílů, které jsou velmi odlišné od cílů, kterými se řídí směrnice 90/314, zejména cíle zabránit tomu, aby společný systém DPH narušoval činnosti cestovních kanceláří.

33. Není tudíž odvodné vykládat článek 26 restriktivně v tom smyslu, že se použije jen na hospodářské subjekty, které poskytují „cesty“ svým vlastním jménem ve smyslu směrnice 90/314(22). V tomto ohledu uvádím, že takový výklad článku 26 by byl neslučitelný s rozsudkem Van Ginkel, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že se článek 26 vztahuje i na případ, kdy sám subjekt nenabízí turistickou službu ve vlastním slova smyslu, to znamená včetně dopravy klientů, ale poskytuje jen ubytování(23).

34. Stejně tak není podle mého mínění pro účely kvalifikace žalobkyně jako cestovní kanceláře ve smyslu článku 26 relevantní argument vycházející z účelu a trvání cest, které subjekt organizuje a nabízí svým vlastním jménem, přičemž k tomuto účelu využívá služeb třetích osob. Okolnost, že cílem pobytu v zahraničí je jako v projednávaném případě v konečném výsledku studium, v tomto případě anglického jazyka, nesmí ovlivnit kvalifikaci iSt jako cestovní kanceláře ve smyslu článku 26. Takové není stanovisko německé vlády, podle které iSt vykonává činnost *sui generis*, která nemůže spadat do oblasti použití článku 26 z důvodu studijního účelu a trvání cest, které svým klientům nabízí.

35. Považuji za zjevně vyloučené odlišovat hospodářské subjekty, které organizují cesty a podléhají režimu článku 26, od ostatních, na které se tento režim nevztahuje, v závislosti na účelu a trvání cesty. Vedle čistě rekreačních cest existuje celá řada cest, které sledují své cíle. Stačí si v tomto ohledu představit vedle studijních jazykových cest a cest za poznáním místní kultury i cesty na sportovní soustředění, lázeňské a regenerační pobyty, kuchařské a enologické kurzy nebo cestu k jeho hudebnímu tělesu, aby s ním po více či méně dlouhou dobu hrál určitý repertoár. Pokud by trvání a cíl cest a pobytů v zahraničí byly rozhodující, vnášelo by to značnou dávku nejistoty do určení dosahu pojmu cestovní kancelář ve smyslu článku 26 šesté směrnice.

36. Takové kritérium by bylo nejen zcela cizí znění článku 26 (který na trvání a účel cest neodkazuje), ale také neslučitelné s cíli uvedenými zvláštním režimem, který se jím zavádí. Konečně, není lehké skloubit zohlednění účelu a trvání cesty s představou zjednodušení, která je základem přijetí režimu článku 26. Právě naopak, pokud posuzujeme cíle zjednodušení, které vyžaduje velký počet míst, kde cestovní kanceláře vykonávají svou činnost, a které odvodují přijetí režimu zdanění ziskového rozpětí stanoveného článkem 26, ty jsou v projednávaném případě chráněny, právě pokud je iSt považována za osobu povinnou k dani v režimu tohoto článku 26(24).

37. Vymezení dosahu pojmu cestovní kancelář ve smyslu článku 26, které by se zakládalo na účelu poskytnutých turistických služeb, by bylo v každém případě neslučitelné s analýzou založenou na objektivních kritériích, které jsou v rámci daně s výrazně objektivní povahou, jako je

DPH, zjevn? nezbytné(25).

38. Pouze prost?ednictvím autonomního a nikoliv restriktivního výkladu pojmu cestovní kancelář založeného na takovém objektivním kritériu, jako je kritérium, které Soudní dv?r výslovn? zakotvil v rozsudku Madgett a Baldwin a které nespo?ívá v zohledn?ní ú?el? a trvání cest, se lze vyhnout narušení hospodářské sout?že mezi subjekty a zajistit jednotné uplat?ování šesté sm?rnice(26).

39. Záv?rem bych p?ipomn?l, že ?lánek 26 stanoví vhodné zdan?ní turistických služeb. Jedná se o zvláštní režim ve vztahu k obecnému režimu zdan?ní a ne o režim osvobození od DPH.

40. V d?sledku toho je výklad navrhovaný n?meckou vládou, který sm??uje k tomu, aby byly ?innosti iSt v?len?ny do rámce služeb osvobozených od dan? podle ?lánku 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice, neslu?itelný s ustálenou judikaturou Soudního dvora týkající se výkladu ustanovení šesté sm?rnice, která zavád?jí osvobození od dan?.

41. Ist je ve skute?nosti obchodní spole?ností a v žádném p?ípad? ji nelze považovat za „instituci ve?ejného práva“ nebo za instituci požívací podobné postavení podle ?lánku 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice. Pokud by m?la využívat tohoto režimu osvobození od dan?, jednalo by se v d?sledku toho o výklad tohoto režimu, který by byl od za?átku neslu?itelný s judikaturou Soudního dvora, podle které „výrazy, které se používají pro ozna?ení osvobození od dan? uvedených v ?lánku 13 šesté sm?rnice, jsou vykládány restriktivn?, vzhledem k tomu, že tvo?í výjimky z obecné zásady, podle které je da? z obratu vybírána z každého poskytnutí služeb uskute?ného za protipln?ní osobou povinnou k dani“(27).

III – Záv?ry

42. Ve sv?tle výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Bundesfinanzhof odpov?d?l následovn?:

„?lánek 26 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 musí být vykládán v tom smyslu, že je použitelný rovn?ž na pln?ní organizátora program? nazvaných ‚High School‘ a ‚College‘, které zahrnují pobyt v zahrani?í v délce t?í až deseti m?síc?, které uvedený organizátor nabízí svým vlastním jménem a pro jejichž realizaci využívá služeb jiných osob povinných k dani.“

1 – P?vodní jazyk: portugals?ina.

2 – Ú?. v?st. L 145, s. 54; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Viz zejména rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C?163/91, Recueil, s. I?5723), a ze dne 22. ?íjna 1998, Madgett a Baldwin (C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?6229).

4 – Výše uvedené rozsudky Van Ginkel (poznámka pod ?arou 3), body 13 a 14; Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 18, a ze dne 19. ?ervna 2003, First Choice Holidays (C?149/01, Recueil, s. I?6289, body 23 a 24).

5 – Výše uvedené rozsudky Van Ginkel (poznámka pod ?arou 3), body 15 a 23; Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 18, a First Choice Holidays (poznámka pod ?arou 4), bod 23.

6 – Výše uvedené rozsudky First Choice Holidays (poznámka pod ?arou 4), bod 22, a Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 34.

7 – Viz výše, body 15 a 16.

8 – Výše uvedený rozsudek Van Ginkel (poznámka pod ?arou 3), bod 27.

9 – Podle výše uvedeného rozsudku Van Ginkel (poznámka pod ?arou 3), bod 23, „vylou?ení služeb poskytovaných cestovní kancelá?í z p?sobnosti ?lánku 26 šesté sm?rnice z d?vodu, že zahrnují pouze ubytování a nikoliv dopravu zákazníka, by vedlo ke složitému da?ovému režimu, ve kterém by pravidla použitelná v oblasti DPH závisela na prvcích tvořících služby nabízené každému zákazníkovi. Takovýto da?ový režim by nerespektoval cíle sm?rnice.“

10 – Podle výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 20, „je třeba konstatovat, že hlubší d?vody zvláštního režimu cestovních kancelá?í a organizátor? turistických zájezd? jsou platné také v p?ípad?, kdy hospodá?ský subjekt není cestovní kancelá?í nebo organizátorem turistických zájezd? v obecném smyslu t?chto výraz?, ale uskute?uje stejná pln?ní v rámci jiné, například hotelové, ?innosti.“

11 – Viz také v tomto smyslu d?vodová zpráva Komise k návrhu sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS, co se tý?e zvláštního režimu cestovních kancelá?í [COM(2002) 64 kone?né, Ú?. v?st. 2002, C 126 E, s. 390]. Tento p?ístup byl jasn? potvrzen v novém návrhu sm?rnice, který p?ednesla Komise dne 8. února 2002. Komise navrhuje, aby do ?lánku 26, který stanoví, že „výraz ‚cestovní kancelá?’ [zahrnuje] též organizátory turistických zájezd?“, bylo dopln?no: „a každou další osobu povinnou k dani, která poskytuje turistické služby za výše uvedených podmínek“.

12 – Viz stanovisko generálního advokáta Légera ve výše uvedené v?ci Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), body 34 až 38.

13 – Výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 24.

14 – Stanovisko generálního advokáta Légera k výše uvedené v?ci Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 36.

15 – Tamtéž, bod 37.

16 – Tamtéž, bod 38.

17 – Výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin (poznámka pod ?arou 3), bod 26; (zvýrazn?ní provedeno autorem tohoto stanoviska).

18 – Tamtéž, bod 27.

19 – Ú?. v?st. L 158, s. 59; Zvl. vyd. 13/10, s. 132.

20 – Rozsudek ze dne 11. února 1999 (C?237/97, Recueil, s. I?825).

21 – Tamtéž, bod 34 a výrok.

22 – V každém p?ípad? si nemyslím, že je možné z rozsudku AFS Intercultural Programs Finland vyvodit záv?r, že iSt musí být považována za neuskute?ující cestovní pln?ní ve smyslu sm?rnice 90/314. Jak žalobkyn? správn? zd?raz?uje ve svých písemných vyjád?eních, iSt není na rozdíl od asociace uvedené v rozsudku AFS Intercultural Programs Finland neziskovým sdružením.

23 – Viz výše bod 24.

24 – Podle p?edkládacího usnesení iSt po?ádá cesty, které nabízí svým klient?m svým vlastním jménem, zahrnující dopravu do cílového místa a p?ijetí ve školních zařízeních a v rodinách. iSt

není zprostředkovatelem leteckých společností nebo partnerských organizací v cílové zemi a krom toho se relevantní plnění uskutečňují na velkém počtu míst, což ve světle odvodnění, které je základem článku 26, plně ospravedlňuje jeho použití.

25 – Jedna z hlavních zásad systému DPH je zásada omezení faktorů, které jsou schopny narušit hospodářskou soutěž na vnitrostátní úrovni a na úrovni Společenství. Přitom jak právě uvádí generální advokát Léger v bodě 32 svého stanoviska k výše uvedené věci Madgett a Baldwin (poznámka pod čarou 3), na který výslovně odkazuje rozsudek v bodě 22, „[s]e tímto narušením hospodářské soutěže lze vyhnout výkladem článku 26, který zahrnuje činnosti srovnatelné *podle objektivních kritérií*, a nikoliv v závislosti na předem určeném zařazení hospodářského subjektu do profesní skupiny, i kdyby důležitou část své činnosti vnoval poskytování služeb spadajících do jiné skupiny“. (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska)

26 – Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin (poznámka pod čarou 3), bod 22, a stanovisko generálního advokáta Légera v této věci, bod 32.

27 – Rozsudky ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 13); ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20), a z nedávné doby ze dne 3. března 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Sb. rozh. s. I-1719, bod 24).