

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 16. júna 2005 1(1)

Vec C-200/04

Finanzamt Heidelberg

proti

iSt internationale Sprach-und Studienreisen GmbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„DPH – Osobitná úprava pre cestovné kancelárie – Usporiadavanie medzinárodných študijných pobytov“

1. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania Bundesfinanzhof [Federálny finančný súd (Nemecko)] kladie Súdnemu dvoru otázku, či sa osobitná úprava pre cestovné kancelárie podľa 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(2) (člen 1 „šiesta smernica“) vzťahuje aj na činnosť hospodárskych subjektov, ktoré usporadúvajú študijné pobyty v zahraničí, najmä jazykové študijné pobyty.

I – Skutkové okolnosti, relevantné ustanovenia práva Spoločenstva a vnútroštátneho práva a otázka položená Súdnemu dvoru

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (člen 1 „žalobca“ alebo „iSt“) je súkromnou spoločnosťou s ručením obmedzeným, ktorá usporadúva medzinárodné študijné jazykové pobyty, pričom ponúka *inter alia* programy štúdia „High School“ (stredná škola) a „College“ (vysoká škola).

3. Programy štúdia „High School“ sa zameriavajú na žiakov vo veku od 15 do 18 rokov, ktorí majú záujem o štúdium na strednej škole alebo inej podobnej inštitúcii v zahraničí – najmä v anglicky hovoriacich krajinách – na obdobie troch, piatich alebo desiatich mesiacov. Záujemcovia o tieto programy predkladajú prihlášku žalobcovi, ktorý na základe ústneho pohovoru rozhodne o prijatí prihlášky.

4. Žalobca sa zaväzuje zabezpečiť účasť miestom na vybranej strednej škole, na ktorej im bude pridelený poradca (dozorujúci učiteľ), ktorý im poskytuje rady a podporu. Počas trvania pobytu sa žiakom poskytuje ubytovanie v hosťovských rodinách. Výber vhodnej hosťovskej rodiny sa vykonáva v spolupráci s miestnou partnerskou organizáciou žalobcu. Predstaviteľ tejto partnerskej organizácie je k dispozícii žiakovi a slúži ako sprostredkovateľ medzi ním a školským zariadením a domovom hosťovskej rodiny. Takisto sa prostredníctvom miestnej partnerskej

organizácie môže žiak zúčastniť výletov autobusom alebo letecky na známe miesta počas svojho pobytu v hosťovskej krajine.

5. Úplná cena programu „High School“ napríklad v Spojených štátoch amerických zahŕňa spiaté lety z Frankfurtu nad Mohanom do USA so sprievodcom, prípojný let v Nemecku, prípojný let v USA do a z miesta určenia, ubytovanie a stravu v hosťovskej rodine, školné, podporu partnerskej organizácie a jej miestnych predstaviteľov počas pobytu, prípravné stretnutia, sprievodný materiál a cestovné poistenie. Úplná cena však nezahŕňa vreckové, zdravotné poistenie, poistenie zodpovednosti za škody a úrazové poistenie, poplatok za vstupné vízum do USA a účasť na prípravnom školení.

6. Programy štúdia „College“ sa zameriavajú na absolventov stredných škôl. Miestna partnerská organizácia prideliť účastníkov vysokým školám a zabezpečí ich prijatie na tieto vysoké školy na obdobie od jedného do troch semestrov. Partnerská organizácia tiež hradí poplatky za štúdium z prostriedkov, ktoré dostala od žalobcu za jej služby. Účastníci tohto programu sú ubytovaní a poskytuje sa im strava priamo na vysokej škole. Spiaté lety sú zabezpečené odlišne od programu „High School“. Rezervujú si ich sami účastníci.

7. Finanzamt Heidelberg (ďalej len „Finanzamt“) najskôr zaradil činnosť žalobcu medzi cestovné služby v zmysle § 25 Umsatzsteuergesetz 1993 (zákon o dani z obratu z roku 1993, ďalej len „UStG“), ktorým sa ustanovuje systém zdačovania uplatňovaného na poskytovanie cestovných služieb. Následne však na základe inšpekcie Finanzamt dospel k záveru, že tieto služby nemožno považovať za cestovné služby, ale za „iné služby“, ktoré sú oslobodené od DPH podľa § 4 ods. 23 UStG.

8. V zmysle tohto ustanovenia sú od DPH oslobodené „ubytovacie, stravovacie služby a iné služby nepeňažnej povahy poskytnuté osobami a organizáciami, pokiaľ sa ich služby poskytujú predovšetkým dospelým osobám na účely výchovy, vzdelávania alebo trvalého vzdelávania, alebo v súvislosti so starostlivosťou o novonarodené deti, pokiaľ sú služby poskytované dospelým osobám alebo osobám zabezpečujúcim ich výchovu, vzdelávanie, trvalé vzdelávanie alebo starostlivosť...“.

9. § 25 UStG stanovuje, pokiaľ ide o zdanenie cestovných služieb, že:

„1. Nasledujúce ustanovenia sa uplatňujú na cestovné služby podnikateľom, ktoré nie sú určené podniku ako konečnému zákazníkovi, pokiaľ podnik poskytujúci služby takto koná vo vlastnom mene voči konečnému zákazníkovi a ak využíva služby tretích subjektov. Služby poskytované podnikateľom musia byť posudzované ako iné služby. Ak podnikateľ poskytne konečnému zákazníkovi v rámci jedného zájazdu, viacej služieb tohto typu, tieto sú považované za ďalšiu jedinou službu. Miesto poskytnutia inej 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. Iná služba je oslobodená, pokiaľ cestovné služby tretej osoby s ňou súvisiace sú oslobodené na území tretieho štátu. ...

3. Hodnota inej služby zodpovedá rozdielu medzi sumou zaplatenou konečným zákazníkom vzhľadom na získanie služby a sumy, ktorú podnikateľ platí za cestovné služby tretieho subjektu.
...

4. Odchyľne od § 15 ods. 1 nemá podnikateľ právo odpočítať ako zaplatenú DPH na vstupe, sumy dane, ktoré mu boli faktúrované oddelene za cestovné služby tretích subjektov. Ale § 15 nie je dotknutý. ...“

10. § 25 UStG má za cieľ prebrať článok 26 šiestej smernice, ktorý stanovuje „osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie“ a 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 podliehajú 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*].

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie turistovi. Tieto budú zdať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent zradenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty a reálnymi nákladmi cestovného agenta za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu. [Všetky plnenia vykonávané cestovnou kanceláriou súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované cestovnou kanceláriou turistovi. Tieto sa budú zdať v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo alebo kde má stále miesto, odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 ods. 3 písm. b) v súvislosti s takouto službou sa rovná marži cestovnej kancelárie, t. j. rozdielu medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty, a reálnymi nákladmi cestovnej kancelárie za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, keď tieto plnenia slúžia priamo turistovi – *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 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 od dane možno len časť služieb, ktoré cestovná kancelária poskytuje mimo územia Spoločenstva – *neoficiálny preklad*].

4. Dať, ktorú cestovnému agentovi útuujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, priom sa tieto plnenia uskutoúujú na priamy prospech cestujúceho, nezakladá v žiadnom ťlenskom štáte nárok na odpoet alebo vrátenie dane.“ [Dať, ktorú cestovnej kancelárii útuujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, priom tieto plnenia slúžia priamo cestujúcemu, nezakladá v žiadnom ťlenskom štáte nárok na odpoet alebo vrátenie dane – *neoficiálny preklad*].

11. ťlánok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoloenstva, platí, že ťlenské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na úely zabezpeenia správnej a jednoznanej aplikácie [správneho a jednoznaného uplatovania – *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od daní [od dane – *neoficiálny preklad*] a na úely ochrany pred možnými daovými 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 ťinnosť za svoj cieť, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný ťlenský štát definoval podobné ciele;

...“

12. V dôsledku rozhodnutia Finanzamt o nezdanení žalobcovej marže podľa § 25 UStG a o zaradení žalobcovej obchodnej ťinnosti medzi ťinnosti oslobodené od DPH podľa § 4 ods. 23 UStG, ktorý neumožuje odpoet vstupnej dane, Finanzamt znížil odpoet DPH priznanej za roky 1995 až 1997.

13. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht, ktorý jej vyhovel. Finanzamt sa proti tomuto rozsudku odvolal na Bundesfinanzhof, ktorý rozhodol o prerušení konania a predložil Súdneho dvoru Európskych spoloenstiev nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií stanovená ťlánkom 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 ťalších zdaniteľných osôb?“

II – Analýza

14. ťlánok 26 šiestej smernice stanovuje osobitnú úpravu DPH pre cestovné kancelárie a pre usporiadateľov turistických zájazdov, ktorá už bola predmetom rozsudku Súdneho dvora, najmä na úely vymedzenia pôsobnosti tejto úpravy a vymedzenia hospodárskych subjektov, na ktoré sa vzahuje.(3)

15. Zaťlenenie tejto daovej úpravy do šiestej smernice vyplýva z toho, že služby poskytované cestovnými kanceláriami a usporiadateľmi turistických zájazdov sa vo všeobecnosti skladajú z niekotoých služieb (napríklad doprava a ubytovanie) dodávaných v rámci alebo mimo ťlenského štátu, v ktorom má podnikateľ hlavné miesto podnikateľskej ťinnosti. Preto by bolo uplatňovanie základných pravidiel vzahujúcich sa na miesto zdaovania, zdaniteľný základ a odpoet vstupnej dane, spojené s praktickými ťažkosťami, ktoré by z dôvodu poetnosti služieb, ako aj miesta ich poskytovania, prekážali v ťinnosti hospodárskych subjektov.(4)

16. ?lánok 26 šiestej smernice má za cieľ prispôbiť pravidlá uplatňované na DPH osobitnej povahy ?innosti cestovných kancelárií(5). V tomto zmysle zakotvuje osobitnú úpravu zdačovania, ktorá umožŕuje primerané zdačovanie cestovných služieb, avšak nezakladá ich oslobodenie od dane.

17. Táto skutočnosť sa môže na začiatku zdať pozorovateľom, ktorí nie sú oboznámení so spoločným systémom DPH, a najmä si nie sú vedomí všetkých detailov úpravy odpôtu DPH, ako prekvapujúca. V skutočnosti ne?akaným spôsobom práve nemecká vláda v súlade s Finanzamt zaujala stanovisko, že na ?innosť íst sa vzťahuje oslobodenie od DPH. Naproti tomu zdaniteľná osoba popiera takýto výklad a tvrdí, že jej obchodná ?innosť podlieha DPH podľa ?lánku 26.

18. Z dôvodov, ktoré som tu uviedol, považujem stanovisko nemeckej vlády za neobhájiteľné, predovšetkým berúc do úvahy výklad ?lánku 26 podaného Súdnym dvorom v už citovaných rozsudkoch Van Ginkel a Madgett a Baldwin.

19. Je zrejmé, že keďže ?lánok 26 zakladá osobitnú úpravu zdačovania odlišnú od základnej úpravy stanovenej šiestou smernicou, má sa uplatňovať v rozsahu, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje.(6)

20. Vo veci Van Ginkel na základe výkladu založeného na zmienenom *ratio* ?lánku 26(7) Súdny dvor rozhodol, že skutočnosť, že hospodársky subjekt nezabezpečil cestujúcemu dopravu, ale len ubytovanie, nemôže ním poskytnuté služby vyňať z pôsobnosti ?lánku 26.(8) Takto vymedzený výklad ?lánku 26 zodpovedá podľa Súdneho dvora cieľom, ktoré toto ustanovenie sleduje.(9)

21. V súlade s tým istým výkladom Súdny dvor výslovne vyhlásil v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin, že pôsobnosť osobitnej úpravy cestovných kancelárií nemožno obmedziť len na hospodárske subjekty s formálnym označením ako „cestovná kancelária“ alebo „usporiadateľ turistických zájazdov“. Súdny dvor vyhlásil, že predmetná úprava sa uplatňuje aj na majiteľa hotela, ktorý za úhradu určitej sumy ako protihodnotu za balík služieb, zvyčajne ponúka svojim zákazníkom, okrem ubytovania, aj spiatu dopravu medzi vzdialenými zbernými bodmi, ako aj výlety autom počas pobytu v hoteli.(10)

22. V súlade s touto judikatúrou sa na každú zdaniteľnú osobu, ktorá predáva cestovné služby vo vlastnom mene, pričom na tento účel využíva dodávky a služby iných zdaniteľných osôb, vzťahuje ?lánok 26 šiestej smernice. Naproti tomu v prípade, že hospodársky subjekt koná len ako sprostredkovateľ, sa osobitná úprava podľa ?lánku 26 nebude uplatňovať a poskytnuté služby sa zdania v súlade so základnými pravidlami DPH uplatňovanými na zdačovanie služieb poskytovaných sprostredkovateľmi.(11)

23. Nepochybne je dôležité poznať kritérium, ktoré by umožnilo určiť, či sa má hospodársky subjekt, ktorý poskytuje vo vlastnom mene služby súvisiace s cestovaním, súasne s inými službami, ktoré nepredstavujú, na začiatku, cestovné služby, napríklad vzdelávacie služby, považovať za osobu podliehajúcu pravidlám stanoveným v ?lánku 26 šiestej smernice.

24. V tomto zmysle rozhodujúce kritérium prijaté v rozsudku v spojených veciach Madgett a Baldwin, ktoré výslovne nasleduje smer, ktorý zaujal generálny advokát Léger v návrhoch v týchto veciach, spočíva v rozlišovaní medzi vedľajšími službami a hlavnými službami, alebo inými službami obdobnými hlavným službám hospodárskeho subjektu.(12)

25. V skutočnosti Súdny dvor poukazuje na to, že existujú hospodárske subjekty, ktoré poskytujú služby súvisiace s cestovaním, pričom na tento účel využívajú služby tretích osôb, pričom sú však tieto služby vedľajšieho charakteru. V tomto zmysle sa generálny advokát Léger výslovne vyjadril

v bode návrhov, na ktorý sa v rozsudku výslovne odkazuje(13), že: „Služba je ved'ajšieho charakteru, ak po prvé prispieva k riadnemu výkonu hlavnej služby a po druhé predstavuje len okrajovú časť ceny za balík služieb v porovnaní s hlavnou službou. Nepredstavuje pre zákazníka cieľ alebo službu vyžadovanú kvôli nej samej, ale len prostriedok, ako za tých najlepších podmienok dosiahnuť výhody z hlavnej služby“. (14) Tak by to bolo „napríklad v prípade dopravy, ktorú môže zabezpečiť hotel v danom mieste na účely odvozu zákazníkov do nejakých miest určenia“. (15)

26. Naproti tomu, na služby súvisiace s cestovaním, poskytované hospodárskym subjektom zvyčajne vo vlastnom mene, využívajúc na tento účel služby tretích osôb, ktoré predstavujú značnú časť celkových nákladov cestujúceho, nemožno hľadiť ako na ved'ajšie služby, ani zákazníci by tieto služby nepovažovali za čisto ved'ajšie. (16)

27. Na základe tohto kritéria Súdny dvor vyhlásil v rozsudku Madgett a Baldwin, že „za predpokladu, že majiteľ hotela zvyčajne ponúka zákazníkom, okrem ubytovania, služby, ktoré sa vymykajú z rámca bežných úloh zverených majiteľom hotelov a ktoré nemožno uskutočniť bez podstatného vplyvu na cenu balíka služieb, ako napríklad cesta do hotela zo vzdialených zberných bodov, tieto služby nemožno prirovnať k čisto ved'ajším službám“. (17) V dôsledku toho sa článok 26 šiestej smernice uplatňuje aj na majiteľa hotela, ktorý „ako protihodnotu za balík služieb zvyčajne ponúka zákazníkom okrem ubytovania aj spiatú dopravu medzi niektorými vzdialenými zbernými bodmi a hotelom a výlet autom počas pobytu, pričom tieto dopravné služby nakúpil od tretích osôb“. (18)

28. Vo svetle určujúceho kritéria vyhláseného v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin musí byť iSt zaradený medzi cestovné kancelárie v zmysle článku 26 šiestej smernice. V skutočnosti bude mať, aj za predpokladu že iSt v každom prípade poskytuje zákazníkom vzdelávacie služby, poskytnutie cestovnej služby nevyhnutne „podstatný vplyv na cenu balíka služieb vyúťovaných“ zákazníkovi podľa kritéria uplatneného v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin. V tomto prípade je zrejmé, že samotné cestovanie, vrátane dopravy a pobytu organizovaného v hosťovskej krajine, nemožno z pohľadu zákazníka považovať za ved'ajšiu službu, s okrajovým významom vo vzťahu k vzdelávacej službe, ktorú iSt taktiež poskytuje svojim zákazníkom.

29. Je dôležité spomenúť, že pochybnosti vnútroštátneho súdu v otázke uplatnenia článku 26 v prejednávanej veci vyplývajú z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa študijných výmenných programov v zmysle smernice Rady 90/314/EHS z 13. júna 1990 o balíku cestovných, dovolenkových a výletných služieb(19). Položená otázka preto znie, či sa definícia, v už zmienenom zmysle, činností spadajúcich do pôsobnosti úpravy stanovenej článkom 26 šiestej smernice, musí do určitej miery zmeniť vo svetle posledných rozsudkov Súdneho dvora v tejto inej paralelnej oblasti, najmä rozsudku vo veci AFS Intercultural Programs Finland. (20)

30. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že cestovanie pozostávajúce z výmen študentov v trvaní od šiestich mesiacov do jedného roka, ktorého účelom je navštevovanie vzdelávacieho zariadenia v hosťujúcej krajine, aby sa študent mohol oboznámiť s jej obyvateľmi a kultúrou, a počas ktorej býva zadarmo v hosťovskej rodine, ako keby bol jej členom, nepredstavuje balík cestovných služieb v zmysle smernice 90/314/EHS. (21)

31. Je zrejmé, že uvedená judikatúra nemôže pomôcť pri hľadaní odpovede na hlavnú otázku v prejednávanej veci, ktorá je, ako som už uviedol, jednoducho či v rámci svojej činnosti iSt poskytuje služby čisto ved'ajšieho charakteru vo vzťahu k ostatným poskytovaným službám.

32. Okrem toho, subsidiárne, ?lánok 26 sleduje ciele úplne odlišné od tých, na ktorých je založená smernica Rady 90/314, najmä cie? zabráni? tomu, aby spoločná úprava DPH prekážala ?innosti cestovných kancelárií.

33. Preto nie je vhodné vyklada? ?lánok 26 reštriktívne v tom zmysle, že sa bude uplat?ova? len na hospodárske subjekty, ktoré zabezpe?ujú „cestovanie“ vo svojom mene v zmysle smernice 90/314.(22) V tomto oh?ade by som poukázal na to, že takýto výklad ?lánku 26 by bol v rozpore s už citovaným rozsudkom vo veci Van Ginkel, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že ?lánok 26 je uplatnite?ný, aj ke? hospodársky subjekt neposkytne riadnu cestovnú službu – teda službu zah?ajúcu dopravu zákazníkov – ale len ubytovanie.(23)

34. Obdobne sa mi zdá irelevantným pri rozhodnutí o tom, či sa má žalobca zaradi? medzi cestovné kancelárie v zmysle ?lánku 26, zoh?ad?ova? ú?el a trvanie ciest usporiadaných hospodárskym subjektom a ponúknutým v jeho vlastnom mene, využívajúc na tento ú?el služby tretích osôb. Skuto?nos?, že ú?elom zahrani?ného pobytu v prejednávanej veci je štúdium najmä anglického jazyka, nemôže ovplyvni? zaradenie iSt medzi cestovné kancelárie podľa ?lánku 26. Uvedené je v rozpore so stanoviskom nemeckej vlády, ktorá sa domnieva, že iSt vykonáva ?innos? *sui generis*, ktorá by nemala spada? do rozsahu pôsobnosti ?lánku 26 z dôvodu vzdelávacieho ú?elu a d?žky výletov ponúkaných jeho zákazníkom.

35. Rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré usporadúvajú zájazdy a podliehajú pravidlám podľa ?lánku 26, a inými subjektmi, na ktoré sa tieto pravidlá nevz?ahujú, v závislosti od ú?elu a trvania cesty, je podľa m?a zjavne neprípustné. Popri cestovaní v rámci zá?uby existuje zna?né množstvo zájazdov, ktoré sledujú iné ciele. Sta?í si predstavi? popri cestovaní za štúdiom cudzích jazykov a miestnej kultúry takisto športové výlety, kúpe?né a terapeutické pobyty, kurzy varenia a degustácie vín, koncertné turné hudobníkov kratšieho alebo dlhšieho trvania. Ak by bola rozhodujúcim ?inite?om d?žka a ú?el cestovania a pobytu v zahrani?í, spochybnil by sa medze rozsahu pôsobnosti definície cestovnej kancelárie vymedzené ?lánkom 26 šiestej smernice.

36. Prijatie takéhoto kritéria by bolo v rozpore so znením ?lánku 26 (ktorý sa vôbec nezmie?uje o trvaní a ú?ele cesty), a tiež by nebolo v súlade s cie?mi, ktoré sleduje v ?om stanovená osobitná úprava. Napokon, nie je ?ahké zlu?i? h?adisko ú?elu a trvania cestovania s cie?om zjednodušenia, z ktorého vychádzajú pravidlá zakotvené v ?lánku 26. Práve naopak, ak sa vezmú do úvahy ciele zjednodušenia dané po?etnos?ou miest obchodnej ?innosti cestovných kancelárií, pre ktorú je opodstatnené prijatie osobitnej úpravy zda?ovania marže ustanovenej ?lánkom 26, tieto ciele sa v prejednávanej veci zachovávajú práve tým, že sa bude iSt považova? sa osobu podliehajúcu úprave stanovenej týmto ?lánkom.(24)

37. Vymedzenie rozsahu definície cestovnej kancelárie podľa ?lánku 26 podľa ú?elu poskytnutých cestovných služieb by bolo, v každom prípade, nezlu?iteľné s analýzou uskuto?nenou podľa objektívnych kritérií, ktoré sú nevyhnutné v rámci da?ovej úpravy objektívnej povahy, ako je v prípade DPH.(25)

38. Iba prostredníctvom autonómneho a nereštriktívneho výkladu pojmu cestovnej kancelárie založenom na objektívnom kritériu, ktoré bolo výslovne použité Súdny dvorom v rozsudku Madgett a Baldwin a ktoré nezoh?ad?uje ú?el a trvanie cestovania, sa možno vyhnú? narušeniu hospodárskej sú?aže a možno zabezpe?i? jednotné uplat?ovanie šiestej smernice.(26)

39. Na záver by som poukázal na to, že článok 26 stanovuje primerané zdaťovanie cestovných služieb. Aj keď zakladá osobitné pravidlá vo vzťahu k základným pravidlám zdaťovania, nezakladá oslobodenie od DPH.

40. Berúc do úvahy túto skutočnosť, výklad predstretý nemeckou vládou v tom zmysle, že činnosť iSt patrí medzi služby oslobodené od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice, nie je v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa výkladu ustanovení šiestej smernice, ktoré upravujú oslobodenie od DPH.

41. ISt je v skutočnosti obchodná spoločnosť a nemožno ju v žiadnom prípade považovať za „orgán podliehajúci verejnému právu“ alebo za subjekt podliehajúci úprave podobnej ako úprave článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice. Uplatňovanie tohto oslobodenia od DPH by viedlo k takému výkladu, ktorý by bol v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej „pojmy použité na opísanie oslobodenia od dane podľa článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať striktné, pretože predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, že daň z obratu sa ukladá na služby dodané ako protiplnenie zdaniteľnou osobou“. (27)

III – Návrh

42. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zodpovedal otázku preloženú Bundesfinanzhof 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 plnenia hospodárskeho subjektu, ktorý usporadúva programy „High School“ a „College“, ktoré zahŕňajú pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov, ktoré ponúka účastníkom usporiadať vo vlastnom mene a s využitím služieb poskytnutých inými zdaniteľnými osobami.

1 – Jazyk prednesu: portugalský.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Pozri najmä rozsudky z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, a z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229.

4 – Rozsudky Van Ginkel, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 13 a 14; Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 18, a z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, body 23 a 24.

5 – Rozsudky Van Ginkel, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 15 a 23; Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 18, a First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 23.

6 – Rozsudky First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 22, a Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 34.

7 – Pozri body 15 a 16 vyššie.

8 – Rozsudok Van Ginkel, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27.

9 – Súdny dvor vyhlásil v bode 23 rozsudku Van Ginkel, už citovaného v poznámke pod čiarou 3, že „vyňatie služieb cestovných kancelárií z pôsobnosti článku 26 šiestej smernice z dôvodu, že

tieto služby zahŕajú len ubytovanie, a nie dopravu cestujúceho, by viedlo k zložitému daňovému systému, v ktorom by pravidlá uplatňovania DPH záviseli od súastí služieb ponúkaných cestujúcemu. Takýto systém by nebol v súlade s cieľmi smernice.“

10 – Pozri rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 20: „Skryté dôvody osobitnej úpravy cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov sú platné aj za predpokladu, že hospodársky subjekt nie je cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom turistických zájazdov v rámci všeobecného významu týchto pojmov, ale uskutočňuje rovnaké operácie v rámci inej činnosti, napríklad ako majiteľ hotela.“

11 – Pozri tiež v tomto zmysle odôvodnenie návrhu smernice Rady predloženého Komisiou, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 77/388/EHS týkajúca sa osobitnej úpravy cestovných kancelárií [KOM(2002)64, konečné znenie, Ú. v. ES C 126, 2002, s. 390]. Z tejto istej myšlienky vychádza aj návrh smernice predložený Komisiou 8. februára 2002. Komisia navrhuje, aby sa súasné znenie článku 26, ktoré stanovuje, že „pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] sa rozumie aj usporiadateľ“ doplnilo takto: „usporiadateľ zájazdov a iná zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje cestovné služby obdobným spôsobom“ [*neoficiálny preklad*].

12 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Madgett a Baldwin, už citovaná v poznámke pod čiarou 3, body 34 až 38.

13 – Rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 24.

14 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Madgett a Baldwin, už citovanej v poznámke pod čiarou 3, bod 36.

15 – Tamže, bod 37.

16 – Tamže, bod 38.

17 – Rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 26. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

18 – Tamže, bod 27.

19 – Ú. v. ES L 158, s. 59; Mim. vyd. 13/010, s. 132.

20 – Rozsudok z 11. februára 1999, C-237/97, Zb. s. I-825.

21 – Tamže, bod 34 a výrok.

22 – Nemyslím si, že na základe rozsudku AFS Intercultural Programs Finland možno dospieť k záveru, že iSt by mal byť charakterizovaný ako usporiadateľ zájazdov alebo predajca zájazdov v zmysle smernice 90/314/EHS. Ako správne poukazuje vo svojich písomných pripomienkach žalobca, iSt nie je neziskovou organizáciou, na rozdiel od združenia v rozsudku AFS Intercultural Programs Finland.

23 – Pozri bod 24 vyššie.

24 – Podľa rozhodnutia o položení prejudiciálnej otázky iSt organizuje zájazdy, ktoré ponúka klientom vo svojom mene, vrátane dopravy do miesta určenia, ako aj prijatia do vzdelávacieho zariadenia a do hosťovských rodín. iSt nekoná ako sprostredkovateľ pre letecké spoločnosti alebo partnerské organizácie v hosťovskej krajine, okrem toho sú relevantné služby poskytované alebo uskutočňované na viacerých miestach, čo vo svetle *ratio* článku 26 plne opodstatňuje jeho

uplatňovanie.

25 – Jednou z vedúcich zásad úpravy DPH je vyhýbanie sa ťiniteťom, ktoré by mohli viesť k narušeniu hospodárskej súťaže na vnútroštátnej úrovni a úrovni Spoločenstva. Takto sa vyjadril generálny advokát Léger v bode 32 návrhov k rozsudku Madgett a Baldwin, už citovanom v poznámke pod ťiarou 3, na ktorý odkazuje bod 22 rozsudku: „Takémuto narušeniu by sa dalo vyhnúť výkladom ťlánku 26 v tom zmysle, že sa vzťahuje na obdobné ťinnosti v *súlade s objektívnymi kritériami*, a ktoré nie sú založené na vopred určenom zaradení hospodárskeho subjektu do určitej profesijnej kategórie, aj keď podstatná časť jeho obchodnej ťinnosti pozostáva z poskytovania služieb, ktoré patria do inej kategórie.“ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

26 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod ťiarou 3, bod 22, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger v tejto veci, bod 32.

27 – Rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 13; z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20, a najnovšie z 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Zb. s. I-1719, bod 24.