

## NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO  
prednesené 16. júna 2005<sup>1</sup>

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<sup>2</sup> (ďalej len „šiesta smernica“) vzťahuje aj na činnosť hospodárskych subjektov, ktoré usporadúvajú študijné pobyty v zahraničí, najmä jazykové študijné pobyty.

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.

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

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (ďalej len „žalobca“ alebo „iSt“) je súkromnou spoločnosťou s ručením obmedzeným, ktorá usporadúva medzinárodné

4. Žalobca sa zaväzuje zabezpečiť účastníkom miesta 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. Predstavitel tejto partnerskej organizácie je k dispozícii žiakovi a slúži ako sprostredkovateľ medzi ním a školským zariadením a domovom hosťov-

1 — Jazyk prednesu: portugálčina.

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

skej rodiny. Takisto sa prostredníctvom miestnej partnerskej organizácie môže žiak zúčastniť výletov autobusom alebo letecky na známe miesta počas svojho pobytu v hostovskej krajine.

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. Spiatočné lety sú zabezpečené odlišne od programu „High School“. Rezervujú si ich sami účastníci.

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

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 zdaňovania 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.

6. Programy štúdia „College“ sa zameriavajú na absolventov stredných škôl. Miestna partnerská organizácia prideli účastníkov

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 dospievajúcim 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 podnikateľa, 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 jedinú 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. Ďalej § 15 nie je dotknutý. ...“

10. § 25 UStG má za cieľ prebratie článku 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 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 roz-

umie 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 zdaňovať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent zriadenú 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 zdaňovať 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, oslobodiť 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, oslobodiť od dane možno len časť služieb, ktoré cestovná kancelária poskytuje mimo územia Spoločenstva — *neoficiálny preklad*].

4. Daň, ktorú cestovnému agentovi účtujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, pričom sa tieto plnenia uskutočňujú na priamy prospech cestujúceho, nezakladá v žiadnom členskom štáte nárok na odpočet alebo vrátenie dane.“ [Daň, ktorú cestovnej kancelárii účtujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, pričom tieto plnenia slúžia priamo cestujúcemu, nezakladá v žiadnom členskom štáte nárok na odpočet alebo vrátenie dane — *neoficiálny preklad*].

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

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, 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;

## II — Analýza

...“

12. V dôsledku rozhodnutia Finanzamt o nezdanení žalobcovej marže podľa § 25 UStG a o zaradení žalobcovej obchodnej činnosti medzi činnosti oslobodené od DPH podľa § 4 ods. 23 UStG, ktorý neumožňuje odpočet vstupnej dane, Finanzamt znížil odpočet 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 Súdnemu dvoru Európskych spoločností nasledujúcu 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?“

14. Článok 26 šiestej smernice stanovuje osobitnú úpravu DPH pre cestovné kancelárie a pre usporiadateľov turistických zájazdov, ktorá už bola predmetom rozsudku Súdneho dvora, najmä na účely vymedzenia pôsobnosti tejto úpravy a vymedzenia hospodárskych subjektov, na ktoré sa vzťahuje.<sup>3</sup>

15. Začlenenie tejto daňovej úpravy do šiestej smernice vyplýva z toho, že služby poskytované cestovnými kancelárkami a usporiadateľmi turistických zájazdov sa vo všeobecnosti skladajú z niekoľkých služieb (napríklad doprava a ubytovanie) dodávaných v rámci alebo mimo členského štátu, v ktorom má podnikateľ hlavné miesto podnikateľskej činnosti. Preto by bolo uplatňovanie základných pravidiel vzťahujúcich sa na miesto zdaňovania, zdaniteľný základ a odpočet vstupnej dane, spojené s praktickými ťažkosťami, ktoré by z dôvodu početnosti služieb, ako aj miesta ich poskytovania, prekážali v činnosti hospodárskych subjektov.<sup>4</sup>

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.

16. Článok 26 šiestej smernice má za cieľ prispôbiť pravidlá uplatňované na DPH osobitnej povahy činnosti cestovných kancelárií<sup>5</sup>. V tomto zmysle zakotvuje osobitnú úpravu zdaňovania, ktorá umožňuje primerané zdaňovanie 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 odpočtu DPH, ako prekvapujúca. V skutočnosti nečakaným spôsobom práve nemecká vláda v súlade s Finanzamt zaujala stanovisko, že na činnosť iSt sa vzťahuje oslobodenie od DPH. Naproti tomu zdaniteľná osoba popiera takýto výklad a tvrdí, že jej obchodná činnosť podlieha DPH podľa článku 26.

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

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.

19. Je zrejmé, že keďže článok 26 zakladá osobitnú úpravu zdaňovania odlišnú od základnej úpravy stanovenej šiestou smernicou, má sa uplatňovať v rozsahu, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje.<sup>6</sup>

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

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,

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

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 spätočnú dopravu medzi vzdialenými zbernými bodmi, ako aj výlety autokarom počas pobytu v hoteli.<sup>10</sup>

22. V súlade s touto judikatúrou sa na každú zdanielnú osobu, ktorá predáva cestovné služby vo vlastnom mene, pričom na tento účel využíva dodávky a služby iných zdanielných osôb, vzťahuje článok 26 šiestej smernice. Naproti tomu v prípade, že hospodársky subjekt koná len ako sprostredkovateľ, sa osobitná úprava podľa článku 26 nebude uplatňovať a poskytnuté služby sa zdania v súlade so základnými pravidlami DPH uplatňovanými na zdaňovanie služieb poskytovaných sprostredkovateľmi.<sup>11</sup>

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 súčasné znenie článku 26, ktoré stanovuje, že „pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou — *neoficiálny preklad*] sa rozumie aj usporiadateľ“ doplnilo takto: „usporiadateľ zájazdov a iná zdanielná osoba, ktorá poskytuje cestovné služby obdobným spôsobom“ [*neoficiálny preklad*].

23. Nepochybne je dôležité poznať kritérium, ktoré by umožnilo určiť, či sa má hospodársky subjekt, ktorý poskytuje vo vlastnom mene služby súvisiace s cestovaním, súčasne s inými službami, ktoré nepredstavujú, na začiatku, cestovné služby, napríklad vzdelávacie služby, považovať za osobu podliehajúcu pravidlám stanoveným v článku 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.<sup>12</sup>

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<sup>13</sup>, že: „Služba je vedľajšieho charakteru, ak po prvé prispieva k riadnemu

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.

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 vyhľadávanú kvôli nej samej, ale len prostriedok, ako za čo najlepších podmienok dosiahnuť výhody z hlavnej služby“. <sup>14</sup> Tak by to bolo „napríklad v prípade dopravy, ktorú môže zabezpečiť hotel v danom mieste na účely odvozu zákazníkov do neďalekých miest určenia“. <sup>15</sup>

nemožno uskutočniť *bez podstatného vplyvu na cenu balíka služieb*, ako napríklad cesta do hotela zo vzdialených zberných bodov, tieto služby nemožno prirovnať k čisto vedľajším službám“. <sup>17</sup> 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 spiatočnú dopravu medzi niektorými vzdialenými zbernými bodmi a hotelom a výlet automokrom počas pobytu, pričom tieto dopravné služby nakúpil od tretích osôb“. <sup>18</sup>

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 hľadieť ako na vedľajšie služby, ani zákazníci by tieto služby nepovažovali za čisto vedľajšie. <sup>16</sup>

28. Vo svetle určujúceho kritéria vyhláseného v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin musí byť iŠt zaradený medzi cestovné kancelárie v zmysle článku 26 šiestej smernice. V skutočnosti bude mať, aj za predpokladu že iŠt v každom prípade poskytuje zákazníkom vzdelávacie služby, poskytnutie cestovnej služby nevyhnutne „podstatný vplyv na cenu balíka služieb vyúčtovanú“ 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 vedľajšiu službu, s okrajovým významom vo vzťahu k vzdelávacej službe, ktorú iŠt taktiež poskytuje svojim zákazníkom.

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

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.

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<sup>19</sup>. 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.<sup>20</sup>

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 hostujúcej 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.<sup>21</sup>

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.

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 vedľajšieho charakteru vo vzťahu k ostatným poskytovaným službám.

32. Okrem toho, subsidiárne, článok 26 sleduje ciele úplne odlišné od tých, na ktorých je založená smernica Rady 90/314, najmä cieľ zabrániť tomu, aby spoločná úprava DPH prekážala činnosti cestovných kancelárií.

33. Preto nie je vhodné vykladať článok 26 restriktívne v tom zmysle, že sa bude uplatňovať len na hospodárske subjekty, ktoré zabezpečujú „cestovanie“ vo svojom mene v zmysle smernice 90/314.<sup>22</sup> V tomto ohľade by som poukázal na to, že takýto výklad článku 26 by bol v rozpore s už citovaným rozsudkom vo veci Van Ginkel, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že článok 26 je uplatniteľný, aj keď hospodársky subjekt neposkytne riadnu cestovnú službu — teda službu zahŕňajúcu dopravu zákazníkov — ale len ubytovanie.<sup>23</sup>

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 v svojich písomných pripomienkach žalobca, iSt nie je neziskovou organizáciou, na rozdiel od združenia v rozsudku AFS Intercultural Programs Finland.

23 — Pozri bod 24 vyššie.

34. Obdobne sa mi zdá irelevantným pri rozhodnutí o tom, či sa má žalobca zaradiť medzi cestovné kancelárie v zmysle článku 26, zohľadňovať účel a trvanie ciest usporiadaných hospodárskym subjektom a ponúknutým v jeho vlastnom mene, využívajúc na tento účel služby tretích osôb. Skutočnosť, že účelom zahraničného pobytu v prejednávanej veci je štúdium najmä anglického jazyka, nemôže ovplyvniť zaradenie iŠt medzi cestovné kancelárie podľa článku 26. Uvedené je v rozpore so stanoviskom nemeckej vlády, ktorá sa domnieva, že iŠt vykonáva činnosť *sui generis*, ktorá by nemala spadať do rozsahu pôsobnosti článku 26 z dôvodu vzdelávacieho účelu a dĺžky výletov ponúkaných jeho zákazníkmi.

35. Rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré usporadúvajú zájazdy a podliehajú pravidlám podľa článku 26, a inými subjektmi, na ktoré sa tieto pravidlá nevzťahujú, v závislosti od účelu a trvania cesty, je podľa mňa zjavne neprípustné. Popri cestovaní v rámci záľuby existuje značné množstvo zájazdov, ktoré sledujú iné ciele. Stačí si predstaviť popri cestovaní za štúdiom cudzích jazykov a miestnej kultúry takisto športové výlety, kúpeľné a terapeutické pobyty, kurzy varenia a degustácie vín,

koncertné turné hudobníkov kratšieho alebo dlhšieho trvania. Ak by bola rozhodujúcim činiteľom dĺžka a účel cestovania a pobytu v zahraničí, spochybnili by sa medze rozsahu pôsobnosti definície cestovnej kancelárie vymedzené článkom 26 šiestej smernice.

36. Prijatie takéhoto kritéria by bolo v rozpore so znením článku 26 (ktorý sa vôbec nezmieňuje o trvaní a účele cesty), a tiež by nebolo v súlade s cieľmi, ktoré sleduje v ňom stanovená osobitná úprava. Napokon, nie je ľahké zľúčiť hľadisko účelu a trvania cestovania s cieľom zjednodušenia, z ktorého vychádzajú pravidlá zakotvené v článku 26. Práve naopak, ak sa vezmú do úvahy ciele zjednodušenia dané početnosťou miest obchodnej činnosti cestovných kancelárií, pre ktorú je opodstatnené prijatie osobitnej úpravy zdaňovania marže ustanovenej článkom 26, tieto ciele sa v prejednávanej veci zachovávajú práve tým, že sa bude iŠt považovať sa osobu podliehajúcu úprave stanovenej týmto článkom.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> — Podľa rozhodnutia o položení prejudiciálnej otázky iŠt organizuje zájazdy, ktoré ponúka klientom vo svojom mene, vrátane dopravy do miesta určenia, ako aj prijatia do vzdelávacieho zariadenia a do hostovských rodín. iŠt 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.

37. Vymedzenie rozsahu definície cestovnej kancelárie podľa článku 26 podľa účelu poskytnutých cestovných služieb by bolo, v každom prípade, nezlučiteľné s analýzou uskutočnenou podľa objektívnych kritérií, ktoré sú nevyhnutné v rámci daňovej úpravy objektívnej povahy, ako je v prípade DPH.<sup>25</sup>

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 nezohľadňuje účel a trvanie cestovania, sa možno vyhnúť narušeniu hospodárskej súťaže a možno zabezpečiť jednotné uplatňovanie šiestej smernice.<sup>26</sup>

39. Na záver by som poukázal na to, že článok 26 stanovuje primerané zdaňovanie

cestovných služieb. Aj keď zakladá osobitné pravidlá vo vzťahu k základným pravidlám zdaňovania, nezakladá oslobodenie od DPH.

40. Berúc do úvahy túto skutočnosť, výklad predostretý 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 v 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“.<sup>27</sup>

25 — Jednou z vedúcich zásad úpravy DPH je vyhýbanie sa činiteľom, 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 čiarou 3, na ktorý odkazuje bod 22 rozsudku: „Takémuto narušeniu by sa dalo vyhnúť výkladom článku 26 v tom zmysle, že sa vzťahuje na obdobné činnosti 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 činnosti 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 čiarou 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. 1-3017, bod 20, a najnovšie z 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Zb. s. 1-1719, bod 24.

### 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 usporiadateľ vo vlastnom mene a s využitím služieb poskytnutých inými zdaniteľnými osobami.