

Sprawa C-200/04

Finanzamt Heidelberg

przeciwko

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Specjalny system dla biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych – Artykuł 26 ust. 1 – Zakres stosowania – Impreza turystyczna obejmująca transport do kraju docelowego lub pobyt w tym kraju oraz nauki języków – świadczenie główne i świadczenia pomocnicze – Pojęcie – Dyrektywa 90/314/EWG w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 16 czerwca 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 13 października 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Specjalny system dla biur podróży – Zakres stosowania – Podmioty gospodarcze inne niż biura podróży oferujące usługi polegające na organizacji wyjazdów językowych i studiów zagranicznych – Zaliczenie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 26)

Zgodnie z orzecznictwem podstawy, na których opiera się specjalny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych przewidziany w art. 26 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, dotyczy także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności. Jednakże nie ma powodu do opodatkowania podmiotu gospodarczego zgodnie z tym artykułem, jeżeli świadczenia osób trzecich w celu wykonania usług zwykle związanych z tymi czynnościami pozostają czysto pomocnicze w stosunku do właściwych świadczeń.

Jeżeli dany podmiot gospodarczy oprócz usług związanych z wychowaniem i edukacją językową klientów stale oferuje swoim klientom usługi turystyczne, których realizacja nie może pozostać bez widocznego wpływu na stosowane ceny ryczałtowe, jak transport do kraju docelowego lub pobyt w nim, wówczas świadczenia te nie mogą być traktowane tak samo jak świadczenia usług czysto pomocniczych. W istocie takie świadczenia nie stanowią jedynie marginalnej części w porównaniu z kwotą odpowiadającą usłudze związanej z wychowaniem i edukacją językową, którą taki podmiot oferuje swoim klientom.

W tych okolicznościach art. 26 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do podmiotu gospodarczego, który oferuje usługi polegające na organizacji wyjazdów językowych i studiów zagranicznych oraz który za zapłatę ceny ryczałtowej we

własnym imieniu oferuje swoim klientom pobyt za granicą przez okres od trzech do dziesięciu miesięcy i w tym celu powierza świadczenie usług innym podatnikom.

(por. pkt 22, 24, 27–29, 48 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 13 października 2005 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Specjalny system dla biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych – Artykuł 26 ust. 1 – Zakres stosowania – Impreza turystyczna obejmująca transport do kraju docelowego lub pobyt w tym kraju oraz nauki języków – świadczenie główne i świadczenia pomocnicze – Pojęcie – Dyrektywa 90/314/EWG w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek

W sprawie C-200/04

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 18 marca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 maja 2004 r., w postępowaniu

Finanzamt Heidelberg

przeciwko

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen, P. Kriš i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 kwietnia 2005 r.

rozważwszy uwagi na piśmie przedstawione:

- w imieniu iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH przez H. J. Philippa oraz R. Bindera, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, wspieranego przez G. Wegscheidera, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez A. Tiemann oraz C. Schulze-Bahr, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulou i D. Kalogirosa oraz przez M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez E. Simeonidou, działającą w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 czerwca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Heidelberg (urzędem skarbowym w Heidelbergu, zwanym dalej „Finanzamt”) a iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (zwaną dalej „iSt”) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) po kontroli przez właściwe służby obrotów dokonanych przez tę spółkę w ciągu lat 1995–1997.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zamieszczony w tytule X dotyczącym zwolnień art. 13 szóstej dyrektywy zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju” brzmi jak następuje:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

i) edukacja dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmiany kwalifikacji zawodowych w związku z świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z takimi działalnościami związanymi, dokonywane przez instytucje prawa publicznego, którym te zadania są powierzone lub przez inne organizacje określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[...]”.

4 Tytuł XIV szóstej dyrektywy, zatytułowany „Regulacje specjalne”, zawiera art. 26 pod nazwą „Specjalny system dla biur podróży”, którego ust. 1 i 3 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zastosują podatek od wartości dodanej do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu w przypadkach, gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystającym z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 cz. 1”.

A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się również organizatorów wycieczek.

[...]

3. Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tę osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 pkt 14. Jeżeli takie transakcje są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty jak i poza nim, tylko ta część usług biura podróży, która dotyczy transakcji poza terytorium Wspólnoty może podlegać zwolnieniu”.

5 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 90/314/EWG z dnia 13 czerwca 1990 r. w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek (Dz.U. L 158 str. 59), jej celem jest „zbliżenie przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących imprez turystycznych sprzedawanych lub oferowanych na sprzedaż na terytorium Wspólnoty”.

6 Artykuł 2 powyższej dyrektywy definiuje imprezę turystyczną jako „wzajemnie ustaloną kombinację nie mniej niż dwóch z następujących usług sprzedawanych lub oferowanych do sprzedaży w określonej cenie, o okresie ich świadczenia dłuższym niż 24 godziny lub obejmującym nocleg:

- a) transport;
- b) zakwaterowanie;
- c) inne usługi turystyczne nie związane z transportem lub zakwaterowaniem, stanowiące znaczącą część imprezy turystycznej”.

Uregulowania krajowe

7 Wątpliwymi przepisami krajowymi mającymi zastosowanie do postępowania głównego są § 4 pkt 23 i § 25 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z 1993 r. (BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UstG 1993”).

8 Paragraf 4 pkt 23 tej ustawy przewiduje, że od podatku zwolnione są zapewnienie zakwaterowania, wyżywienia i usługi o charakterze standardowym świadczone przez osoby lub instytucje, jeżeli przyjmują one u siebie głównie młodzież w celach wychowawczych, edukacyjnych, kontynuacji kształcenia lub pielęgnowania niemowląt, o ile usługi te są świadczone na rzecz młodzieży lub osób zapewniających wychowanie, edukację, dalsze kształcenie lub pielęgnowanie.

9 Paragraf 25 UstG 1993 dotyczący opodatkowania usług turystycznych przewiduje:

„1. Poniższe przepisy mają zastosowanie do świadczonych przez przedsiębiorcę usług turystycznych, które nie są przeznaczone dla przedsiębiorstwa usługowca, o ile przedsiębiorca występuje wówczas wobec usługowca we własnym imieniu i korzysta z usług turystycznych osób trzecich. Usługodawca przedsiębiorca uważa się za odrębną osobę. Jeżeli w ramach jednej podróży przedsiębiorca świadczy na rzecz usługowca więcej usług tego rodzaju, uważa się je za jednolitą odrębną usługę. Miejsce odrębnej usługi określa się na podstawie § 3a ust. 1. Usługami turystycznymi osób trzecich są dostawy i inne świadczenia osób trzecich, z których podróżni korzystają bezpośrednio.

2. Odrębna usługa jest zwolniona od podatku, o ile dotyczy ce jej usługi turystyczne osób trzecich s? wykonywane na obszarze państwa trzeciego [...].
3. Warto?? odrębnej usługi oblicza si? na podstawie ró?nicy pomi?dzy kwot? zap?acon? przez us?ugobiorc? w celu otrzymania us?ugi a kwot? zap?acon? przez przedsi?biorc? za us?ugi turystyczne osób trzecich [...].
4. Z zastrze?eniem § 15 ust. 1 przedsi?biorca nie jest uprawniony do odliczenia kwot podatku, na które wystawiono mu oddzieln? faktur? z tytu?u us?ug turystycznych osób trzecich. W pozosta?ym zakresie ma zastosowanie § 15 [...].

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 10 iSt jest spó?k? z ograniczon? odpowiedzialno?ci? prawa niemieckiego. W ramach swojej dzia?alno?ci oferuje ona swoim klientom mi?dzy innymi programy zwane „High?School” i „College”.
- 11 Program „High?School” jest skierowany do uczniów w wieku 15–18 lat, którzy chcieliby przez okres trzech, pi?ciu lub dziesi?ciu miesi?cy ucz?szcza? do „high school” lub podobnej szko?y za granic?, w szczególno?ci w krajach anglosaskich. Kandydaci, którzy zamierzaj? uczestniczy? w takim programie, zg?aszaj? swoj? kandydatur? do iSt, która po rozmowie z nimi decyduje o ich przyj?ciu. iSt zobowi?zuje si? zapewni? wybranym osobom miejsce w wybranej „high school” jako uczniom.
- 12 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e gdy program „High?School” jest realizowany w Stanach Zjednoczonych, to podczas pobytu ucze? jest przyjmowany przez rodzin? goszcz?c?, która jest wybierana przy wspó?pracy lokalnej organizacji stowarzyszonej pracuj?cej z iSt. Osoba wyznaczona przez t? organizacj? jest do dyspozycji ucznia jako partner do kontaktu w miejscowo?ci, gdzie znajduje si? „high school” i miejsce zamieszkania rodziny goszcz?cej. Za po?rednictwem tej organizacji ucze? mo?e, razem z innymi uczniami uczestnicz?cymi w wymianie szkolnej, odby? wycieczk? objazdow? autobusem lub samolotem w celu zwiedzenia państwa goszcz?cego.
- 13 Impreza turystyczna oferowana przez iSt na tych warunkach obejmuje przelot tam i z powrotem z Frankfurtu nad Menem do Stanów Zjednoczonych z przewodnikiem, po??czenia lotnicze na terytorium Niemiec, po??czenia lotnicze na terytorium Stanów Zjednoczonych do miejsca przeznaczenia i z powrotem, zakwaterowanie i wy?ywienie u rodziny goszcz?cej, nauk? w wybranej „high school”, opiek? organizacji stowarzyszonej i jej lokalnych wspó?pracowników podczas pobytu, spotkanie i materia? przygotowawczy oraz ubezpieczenie na wypadek odwo?ania podró?y.
- 14 W odniesieniu do programu „College”, skierowanego do studentów i maturzystów, do organizacji stowarzyszonej, która z funduszy otrzymanych od iSt za swoje us?ugi op?aca czesne w wybranym „college’u”, nale?y zapewnienie uczestnikom miejsca w „college’u” na okres od jednego do trzech trymestrów. Uczestnicy, którzy sami rezerwuj? przeloty, nie otrzymuj? wy?ywienia i zakwaterowania w rodzinach goszcz?cych, lecz w wybranym „college’u”.
- 15 Po zakwalifikowaniu najpierw czynno?ci zrealizowanych przez iSt jako „us?ug turystycznych” w rozumieniu § 25 UStG 1993, Finanzamt oceni? nast?pnie, ?e w rzeczywisto?ci by?y to us?ugi w celach wychowawczych lub edukacyjnych, które powinny by? zwolnione od podatku na podstawie § 4 pkt 23 tej ustawy. Z powodu zakwalifikowania dostarczonych us?ug jako czynno?ci zwolnionych od podatku, dla których nie jest mo?liwe ?adne odliczenie pobranego podatku VAT,

Finanzamt określił w niższej wysokości nadpłacony podatek VAT zadeklarowany przez tę spółkę za lata 1995–1997.

16 Istotnym wnioskiem odwołanie od tej decyzji do właściwego Finanzgericht (sądu finansowego), który wydał wyrok o odroczeniu kwoty podatku naliczonego za te trzy lata w wyższej wysokości. W swoim rozstrzygnięciu Finanzgericht uwzględnił odwołanie i stwierdził, że wykonane usługi są usługami turystycznymi w rozumieniu § 25 UStG 1993 oraz że § 4 ust. 23 tej ustawy nie miał zastosowania.

17 Finanzamt wniosł „rewizję” do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy specjalny system dla biur podróży ustanowiony w art. 26 dyrektywy 77/388 [...] stosuje się również do działalności organizatora programów zwanych „High School” i „College” obejmujących pobyt za granicą trwający od trzech do dziesięciu miesięcy, które organizator ten oferuje uczestnikom we własnym imieniu, a w celu ich realizacji korzysta ze świadczeń innych podatników?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Pytaniem swoim sąd krajowy zasadniczo zamierza ustalić, czy przesłanki zastosowania art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy są spełnione w przypadku podmiotu gospodarczego, który za zapłatę ceny ryczałtowej oferuje klientom programy zwane „High School” i „College” obejmujące między innymi pobyt za granicą w celach nauki języka przez okres od trzech do dziesięciu miesięcy.

19 Aby udzielić odpowiedzi na zadane pytanie, należy zbadać, czy spółka, taka jak iSt, działa we własnym imieniu, czy może być zakwalifikowana jako podmiot gospodarczy, który jest objęty specjalnym systemem dla biur podróży, i czy do celów swoich czynności korzysta z dostaw i usług innych podatników.

20 Po pierwsze, według orzecznictwa do sądu krajowego, przed którym zawisły jest spór w przedmiocie stosowania art. 26 szóstej dyrektywy, należy badanie, czy przesłanka ta jest spełniona, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych, a w szczególności charakteru zobowiązań umownych danego podmiotu gospodarczego wobec jego klientów (zob. w tym kontekście wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. str. I-5723, pkt 21). Jak zresztą wynika z postanowienia odsyłanego, bezspornym jest, iż co do zasady skarżąca nie działa jako pełnomocnik w ramach czynności, których głównie dotyczy to postanowienie.

21 Po drugie, w kwestii przymiotu „podmiotu gospodarczego” w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy należy wspomnieć, iż według orzecznictwa usługi świadczone przez biura podróży i organizatorów wycieczek turystycznych charakteryzują się tym, że na ogół składają się z wielu świadczeń, w szczególności z zakresu transportu i zakwaterowania, które są realizowane częściowo na terytorium państwa członkowskiego, gdzie biuro podróży ma swój siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, a częściowo poza nim. Stosowanie ogólnych przepisów prawa wspólnotowego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń od podatku, z uwagi na wielość i lokalizację świadczonych usług napotykałoby u tych przedsiębiorców trudności praktyczne, które utrudniałyby im wykonywanie działalności. Aby dostosować właściwe przepisy do szczególnego charakteru tej działalności, ustawodawca wspólnotowy w art. 26 ust. 2, 3 i 4 szóstej dyrektywy wprowadził specjalny system podatku VAT (zob. wyroki: ww. w sprawie Van Ginkel, pkt 13–15, z dnia 22 października 1998 r. w sprawie C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 18, oraz z dnia 19 czerwca 2003 r. w

sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. str. I-6289, pkt 23 i 24).

22 W tej kwestii Trybuna orzekła, że podstawy, na których opiera się specjalny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczy także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności. Wykładnia zastrzegająca stosowanie art. 26 szóstej dyrektywy jedynie do tych podmiotów gospodarczych, które są biurami podróży lub organizatorami wycieczek turystycznych w znaczeniu ogólnym, miałyby taki skutek, że identyczne świadczenia podlegałyby różnym przepisom w zależności od formalnej kwalifikacji podmiotu gospodarczego (ww. wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 20 i 21).

23 W postępowaniu głównym bezsporne jest, że iSt nie jest ani biurem podróży, ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć. Należy jednak ustalić, czy spółka ta dokonuje czynności identycznych jak takie biuro lub organizator.

24 Należy stwierdzić, że w ramach działalności dotyczącej programów „High School” i „College” iSt dokonuje czynności identycznych bądź co najmniej podobnych do czynności biura podróży lub organizatora wycieczek turystycznych. Oferuje ona świadczenie usług związanych z transportem lotniczym swoich klientów lub ich pobytem w kraju docelowym oraz w celu wykonania usług zwykle związanych z tym rodzajem działalności powierza je innym podatnikom w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy, tj. lokalnej organizacji stowarzyszonej i spółkom lotniczym.

25 W tych okolicznościach należy ustalić, czy w zakresie czynności dokonanych przez iSt, w ramach których spółka ta korzysta z dostaw i usług innych podatników, podlega ona opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 26 szóstej dyrektywy.

26 W tym kontekście nie jest wykluczone, że podmioty gospodarcze świadczące usługi stale związane z podróżami są zmuszone do korzystania z usług turystycznych osób trzecich, które w porównaniu z innymi świadczeniami tych podmiotów obejmują mniej istotne czynniki cenowe. Te usługi osób trzecich nie stanowią więc dla klienteli celu samego w sobie, lecz tylko środek do skorzystania w lepszych warunkach z usługi głównej tego podmiotu (zob. w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 24).

27 Należy stwierdzić, że w tych warunkach świadczenia osób trzecich pozostają czysto pomocnicze w stosunku do właściwych świadczeń i nie ma powodu do opodatkowania podmiotu gospodarczego zgodnie z art. 26 szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 25).

28 W tym względzie należy zauważyć, że jeżeli podmiot gospodarczy, taki jak iSt, oprócz usług związanych z wychowaniem i edukacją językową klientów stale oferuje swoim klientom usługi turystyczne, których realizacja nie może pozostać bez widocznego wpływu na stosowanie cen rynkowych, jak transport do kraju docelowego lub pobyt w nim, wówczas świadczenia te nie mogą być traktowane tak samo jak świadczenie usług czysto pomocniczych. Jak bowiem wynika z postanowienia odsyłanego, sporne świadczenia nie stanowią jedynie marginalnej części w porównaniu z kwotą odpowiadającą usłudze związanej z wychowaniem i edukacją językową, którą iSt oferuje swoim klientom.

29 W tych okolicznościach art. 26 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do podmiotu gospodarczego, takiego jak iSt, który za zapłatą cen rynkowych oprócz usług związanych z wychowaniem i edukacją językową klientów stale oferuje im usługi świadczone przez innych podatników, takie jak transport do kraju docelowego lub pobyt w nim.

30 To zastosowanie jest jednakże kwestionowane przez niektóre państwa członkowskie, które przedłożyły Trybunałowi uwagi na piśmie, z tego względu, że czynności dokonane przez iSt w ten sposób nie należą do czynności objętych tym artykułem.

31 Po pierwsze, rząd niemiecki kwestionuje to zastosowanie art. 26 szóstej dyrektywy, ponieważ według orzecznictwa Trybunału nie stanowi podróż w rozumieniu dyrektywy 90/314 podróże polegające na wymianie szkolnej w przybliżeniu semestralnej lub rocznej, których celem jest uczęszczanie przez ucznia do szkoły w kraju goszczącym w celu poznania jego mieszkańców i kultury i podczas których uczeń ma zapewniony bezpieczny pobyt u rodziny goszczącej, jakby był jej członkiem (wyrok z dnia 11 lutego 1999 r. w sprawie C-237/97 AFS Intercultural Programs Finland, Rec. str. I-825, pkt 34). Rząd cypryjski dodaje do powyższego, że uwzględniając ogólny charakter czynności dokonywanych przez iSt, oferowane świadczenie główne polega na możliwości edukacji językowej, oraz że świadczenie to nie należy do stałych usług turystycznych w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy.

32 W swoich argumentach rząd niemiecki i cypryjski w istocie twierdzą, że pobyt językowy oferowany przez iSt w ramach programów „High School” i „College” nie wchodzi w zakres pojęcia „podróż” w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy.

33 W tym względzie należy nie tylko stwierdzić, że ocena Trybunału w wyroku w sprawie AFS Intercultural Programs Finland nie dotyczy pytania o zastosowanie szóstej dyrektywy, ale również, że ustalenia zawarte w tym wyroku nie mają żadnego wpływu na stosowanie art. 26 tej dyrektywy.

34 Artykuł ten nie zawiera wprawdzie definicji pojęcia podróży, jednakże dla jego zastosowania nie jest konieczne uprzednie wyszczególnienie elementów składowych podróży. Przepis ten znajduje bowiem zastosowanie pod warunkiem, że dany przedsiębiorca posiada przymiot podmiotu gospodarczego w rozumieniu specjalnego systemu dla biur podróży, że występuje we własnym imieniu oraz że dla celów swoich czynności korzysta z dostaw i usług innych podatników. W szczególności w przypadku czynności, w zakresie których podmiot gospodarczy podlega opodatkowaniu na podstawie art. 26 szóstej dyrektywy, jedynym właściwym kryterium zastosowania tego artykułu jest to, które odnosi się to pomocniczego charakteru usługi turystycznej bądź jego braku.

35 Ponadto gdyby postąpić zgodnie z uwagami przedłożonymi w tym zakresie w szczególności przez rząd niemiecki, art. 26 szóstej dyrektywy miałby zastosowanie według kryterium celu oferowanej podróży oraz czasu trwania pobytu w kraju docelowym. Taka wykładnia skutkowałaby ustanowieniem dodatkowej przesłanki ewentualnego zastosowania tego artykułu.

36 Nic nie przemawia za tym, że ustawodawca wspólnotowy zamierza ograniczyć zakres stosowania art. 26 szóstej dyrektywy w zależności od różnic lub różnicowego wystąpienia dwóch czynników, a mianowicie celu podróży i czasu trwania pobytu w kraju docelowym. Odmienny wniosek w tej kwestii wiążąby się z ryzykiem wyraźnego ograniczenia zakresu tego artykułu i byłby niezgodny z wprowadzonym przez specjalnym systemem.

37 Co więcej, jest oczywiste, że taka przesłanka dodatkowa stosowania art. 26 szóstej dyrektywy mogłaby spowodować zróznicowanie pomiędzy podmiotami gospodarczymi w zależności od celu oferowanego przez nich pobytu w kraju docelowym oraz bezspornie prowadziłaby do zakłócenia konkurencji pomiędzy zainteresowanymi podmiotami i naruszałaby jednolite stosowanie tej dyrektywy.

38 Po drugie, rząd niemiecki stoi na stanowisku, że art. 26 szóstej dyrektywy nie może mieć

zastosowania w postępowaniu głównym, ponieważ czynności dokonywane przez iSt, polegające na wychowaniu i edukacji językowej jej klientów, należą do czynności zwolnionych od podatku na podstawie § 4 ust. 23 UstG 1993. Rząd ten twierdzi w istocie, że w przypadku gdyby dokonane czynności *ratione materiae* odpowiadały jednemu ze zwolnień od podatku przewidzianemu w tej dyrektywie, a w szczególności w art. 13 cz. 1 lit. i), specjalny system opodatkowania w rozumieniu art. 26 nie miałby zastosowania.

39 Nic tu nie wskazuje, by można było uznać, że zastosowanie art. 26 zależy od takiego warunku. Należy przypomnieć, iż w przypadku czynności dotyczących dostaw i usług osób trzecich, w zakresie których podmiot gospodarczy podlega opodatkowaniu na podstawie tego artykułu, jedynym właściwym kryterium jest to, które odnosi się to pomocniczego charakteru usługi turystycznej bądź jego braku.

40 Należy zresztą przypomnieć, że system wprowadzony przez art. 26 szóstej dyrektywy, który służy dostosowaniu reguł w dziedzinie podatku VAT mających zastosowanie do biur podróży i podmiotów świadczących identyczne lub podobne usługi jak biura podróży, jest specjalnym systemem podatkowym, a nie specjalnym systemem zwolnień dotyczącym określonej działalności wykonywanej przez te podmioty.

41 W tych okolicznościach argument podniesiony w niniejszej sprawie przez rząd niemiecki jest pozbawiony znaczenia, a zatem nie może uzasadniać niezastosowania art. 26 szóstej dyrektywy w postępowaniu głównym.

42 Stwierdzenie to nie oznacza jednak, że z systemu zwolnień przewidzianego w tytule X szóstej dyrektywy nie można wysnuć żadnego argumentu, jeżeli się rozważa ewentualne zastosowanie art. 26.

43 Należy wspomnieć w tym zakresie, że art. 26 ust. 3 przewiduje, iż jeżeli czynności powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są dokonywane przez tę osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 pkt 14 szóstej dyrektywy. Wynika z powyższego, że ustawodawca wspólnotowy nie wykluczył możliwości stosowania przepisów systemu zwolnień od podatku VAT przewidzianego w tej dyrektywie w ramach czynności dokonanych na podstawie jej art. 26.

44 Z art. 26 ust. 3 szóstej dyrektywy nie można jednak wywnioskować żadnego argumentu na poparcie tezy, iż przewidziany w niej specjalny system dla biur podróży nie ma zastosowania do niniejszego przypadku, ponieważ czynności dokonywane przez iSt są zwolnione od podatku z uwagi na ich przedmiot lub charakter. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 3 szóstej dyrektywy właściwym kryterium dla oceny, czy czynność może być zwolniona od podatku VAT na podstawie tego przepisu, nie jest przedmiot lub charakter zawartej czynności, jak twierdzi rząd niemiecki, lecz miejsce świadczenia usługi.

45 Nawet gdyby czynności dokonywane przez iSt dotyczyły wychowania i edukacji językowej jej klientów należały do czynności zwolnionych od podatku na mocy art. 13 cz. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, przepis ten nie mógłby mieć zastosowania, ponieważ z postanowienia odsyłającego wynika, że iSt jest spółką handlową, a nie instytucją prawa publicznego lub podobną organizacją, do których odnosi się powyższy przepis. Jego zastosowanie do spółki takiej jak iSt skutkowałoby rozszerzeniem wykładni systemu zwolnień przewidzianego przez tę dyrektywę.

46 Należy przypomnieć, że według utrwalonego orzecznictwa pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, należy interpretować ściśle (zob. w

szczególnoci wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Rec. str. I-1719, pkt 24 oraz wskazane tam orzecznictwo).

47 Wynika z tego, że argument podniesiony w niniejszym przypadku przez rząd niemiecki w każdym razie należy oddalić.

48 Z całości powyższych rozważań wynika, że na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 26 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że ma on zastosowanie do podmiotu gospodarczego, który oferuje takie usługi jak programy „High School” i „College” polegające na organizacji wyjazdów językowych i studiów zagranicznych oraz który za zapłatę ceny ryczałtowej we własnym imieniu oferuje swoim klientom pobyt za granicą przez okres od trzech do dziesięciu miesięcy i w tym celu powierza świadczenie usług innym podatnikom.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do podmiotu gospodarczego, który oferuje usługi takie jak programy „High School” i „College” polegające na organizacji wyjazdów językowych i studiów zagranicznych oraz który za zapłatę ceny ryczałtowej we własnym imieniu zapewnia swoim klientom pobyt za granicą przez okres od trzech do dziesięciu miesięcy i w tym celu powierza świadczenie usług innym podatnikom.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.