Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 8. března 2007 [1]

Věc C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)
proti
Staatssecretaris van Financiën
Věc C-445/05
Werner Haderer
proti

Finanzamt Wilmersdorf

„DPH – Osvobození od daně – Poskytnutí učitele zaměstnaného vzdělávacím zařízením jinému vzdělávacímu zařízení za úplatu – Poskytování vyučování studentům ve vzdělávacím zařízení nezávislým učitelem placeným tímto zařízením“

1. Dvě z osvobození od DPH podle šesté směrnice [2] v zásadě zahrnují vzdělávání a s ním úzce související služby poskytované vzdělávacími zařízeními, jakož i poskytování vyučování soukromými učiteli.

2. Dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vznáší otázky, zda se uvedená osvobození vztahují jednak na poskytnutí učitelů zaměstnaných vzdělávacím zařízením jinému vzdělávacímu zařízení, a jednak poskytování vyučování studentům ve vzdělávacím zařízení nezávislým učitelem.

Šestá směrnice

3. Podle článku 2 šesté směrnice [3] je poskytování služeb za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, předmětem DPH.

4. Článek 4 odst. 1 definuje osobu povinnou k dani jako osobu, která „provádí samostatně“ hospodářskou činnost, jež podle čl. 4 odst. 2 zahrnuje veškerou činnost poskytovatelů služeb [4].

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, mnohokrát pozměněná). Od 1. ledna 2007, a tedy po době rozhodné z hlediska skutečností v projednávaných věcech, byla šestá směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jejímž hlavním cílem je podle bodu 3 odůvodnění přepracovat strukturu a znění – zejména – šesté směrnice, aniž by došlo k věcným změnám. Málo četné věcné změny, k nimž přece jen došlo, se zdají být bez významu pro otázky v projednávaných věcech.

3 – Viz rovněž čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

4 – Viz rovněž čl. 9 odst. 1 první a druhý pododstavec směrnice 2006/112.

5. Poskytování služeb je v čl. 6 odst. 1 definováno jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží[5]“. Neexistuje tedy seznam služeb, které jsou předmětem DPH, ale z čl. 9 odst. 2 písm. c) a e), jež se týká místa poskytování určitých služeb, vyplývá, že služby související se vzdělávacími činnostmi a poskytování zaměstnanců jsou v zásadě předmětem daně[6].

6. Nicméně článek 13 část A („Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu[7]“) mimo jiné stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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;

j) poskytování školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;

k) poskytování pracovníků náboženskými nebo filozofickými institucemi k výkonu činností uvedených v písmenech b), g), h)[8] a i) tohoto článku a za účelem duchovní péče;

[…]

2. a) Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n)[9] tohoto článku na jednu či více z těchto podmínek:

– dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

– musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani cizím prostřednictvím na výsledcích dotyčné činnosti,

– musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými úřady nebo ceny, které takto schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než za podobné služby uplatňují obchodní podniky povinné k dani,

– osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty.;

b) Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

– není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

5 – Viz rovněž čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112.

6 – Viz rovněž čl. 52 písm. a) a čl. 56 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112.

7 – Viz rovněž články 132 až 134 směrnice 2006/112.

8 – Písmena b), g) a h) v zásadě zahrnují nemocniční a lékařskou péči, činnosti sociální péče a sociálního zabezpečení a ochranu dětí a mladistvých.

9 – Písmena l), m) a n) v zásadě zahrnují činnosti politických, odborových, náboženských, vlasteneckých, filosofických, filantropických, sportovních nebo kulturních organizací.

– jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty."

Skutkové okolnosti a vnitrostátní řízení ve věci C-434/05 „Horizon College"

7. Podle předkládacího usnesení Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (dále jen „Horizon College") se vzdělávací zařízení nachází v Alkmaar v Nizozemsku. Pro účely čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice se zdá být subjektem uznaným členským státem jako subjekt s posláním poskytovat vzdělávání. Poskytuje hlavně středoškolské vzdělávání a odborný výcvik.

8. Přinejmenším v letech 1995 až 1999 rovněž poskytovala učitele, které zaměstnávala, jiným podobným zařízením, za účelem překlenutí dočasného nedostatku učitelů. Podle smlouvy o dočasném přeložení byla učiteli přidělena práce v jiném zařízení, jež rovněž platilo pojištění odpovědnosti. Mzdu učiteli nadále vyplácela Horizon College, jež od druhého zařízení požadovala pouze zaplacení nákladů, aniž by dosahovala zisku či účtovala DPH.

9. Daňové orgány nicméně měly za to, že poskytovaná služba nespadá pod osvobození od daně podle šesté směrnice a vydaly proto dodatečný daňový výměr DPH za roky 1995 až 1999.

10. Horizon College daňový výměr napadla. Její odvolání je nyní projednáváno Hoge Raad (Nejvyšší soud), jenž poznamenává, že nejsou-li učitelé vzdělávacího zařízení dočasně k dispozici, musejí být v dotčeném období zastoupeni za účelem dosažení cíle poskytovat vzdělání, a že odvod DPH automaticky zvyšuje výši pořizovacích nákladů uvedeného vzdělávání.

11. Hoge Raad se táže, zda taková situace spadá pod pojem „vzdělávání" nebo „služby s ním úzce související". Žádá proto o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

„1) Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že poskytování vzdělávání zahrnuje i poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení, v němž dočasně poskytuje vzdělávací služby, za což odpovídá toto zařízení?

2) Musí být v případě záporné odpovědi na první otázku pojem ‚služby s nimi úzce související' vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i službu popsanou v první otázce?

3) Může okolnost, že entita, která učitele poskytuje, je sama vzdělávacím zařízením, mít vliv na odpověď na předchozí otázky?"

Skutkové okolnosti a vnitrostátní řízení ve věci C-445/05, Haderer

12. Podle předkládacího usnesení Werner Haderer po řadu let pracoval jako učitel – nezávislý spolupracovník spolkové země Berlín. V roce 1990 pracoval v různých střediscích vzdělávání dospělých [10] často více než 30 hodin týdně celkem, přičemž poskytoval „doučování" a vedl kurz keramiky a hrnčířství.

10 – Dvě *Volkshochschule* (lidové univerzity) a jedno *Elternzentrum* (středisko pro rodiče).

13. Jeho status byl zajištěn pravidelně obnovovanými smlouvami, jež výslovně stanovily, že se nejedná o pracovní smlouvy. Byl placen na základě hodinové sazby za skutečně odvedenou práci. Byl-li kurz z nějakého důvodu zrušen, nebo pokud mu v práci zabránila nemoc či jiný důvod, neměl na zaplacení nárok. Obdržel však příspěvek na náklady svého nemocenského pojištění a důchodového zabezpečení, a „příspěvek na dovolenou" vypočtený jako procentuální podíl jeho odměny.

14. Werner Haderer nepodal ohledně uvedené odměny přiznání k DPH. Daňové orgány měly za to, že tak měl učinit a zaslaly mu daňový výměr DPH.

15. Werner Haderer uvedený výměr napadl zaprvé z důvodu, že není osoba samostatně výdělečně činná (a tedy nespadá pod definici „osoby povinné k dani"), a zadruhé z důvodu, že jeho činnost byla v každém případě osvobozena od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. i) nebo j) šesté směrnice.

16. Jeho opravný prostředek „Revision" je nyní projednáván Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který přijímá rozhodnutí soudu nižšího stupně, že W. Haderer skutečně jednal jako osoba samostatně výdělečně činná [11] a potvrzuje, že jeho služby nemohou být osvobozeny od DPH na základě žádného použitelného ustanovení vnitrostátního práva [12]. Nicméně se táže, zda je posledně uvedená skutečnost plně slučitelná s právem Společenství. Poznamenává mimo jiné, že:

– Werner Haderer nepatří mezi „subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i), protože tak není „uznán";

– vyučování ve střediscích vzdělávání dospělých, kde poskytoval své služby, podle definice vnitrostátního práva spadá pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání" v čl. 13 části A odst. 1 písm. j);

– může být nicméně sporné, zda je vyučování poskytované soukromým učitelem osvobozeno od daně, pouze pokud soukromý učitel poskytuje své služby přímo žákům nebo studentům, a je jimi placen, nebo zda může uvedené služby poskytovat ve škole nebo vysoké škole.

17. Bundesfinanzhof tedy žádá o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Je poskytování školského a vysokoškolského vyučování soukromým učitelem[[13]] osvobozeno od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. j) směrnice Rady 77/388/EHS pouze tehdy, pokud vyučující poskytuje své služby přímo žákům nebo studentům jako jejich příjemcům, a je tedy jimi placen, nebo stačí, že soukromý učitel poskytuje své vzdělávací služby škole nebo vysoké škole jako příjemcům uvedených služeb?"

Řízení před Soudním dvorem

18. Ve věci C-434/05 byla písemná vyjádření předložena Horizon College, nizozemskou vládou, řeckou vládou a Komisí. Ve věci C-445/05 byla písemná vyjádření předložena žalovaným daňovým orgánem, italskou a řeckou vládou a Komisí.

11 – Ačkoli přesný stupeň samostatnosti se může na základě některých údajů ze spisu zdát sporným (viz body 12 a 13 výše), toto skutkové zjištění přijaté předkládajícím soudem musí být základem pro rozhodnutí Soudního dvora.

12 – Komise ve svých vyjádřeních uvedla, že § 4 odst. 21 písm. b) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) byl v roce 1999 pozměněn tak, že se nyní zdá, že osvobozuje od DPH služby učitelů – samostatně výdělečně činných osob, kteří učí ve vzdělávacích zařízeních splňujících určité požadavky.

13 – Tato věta je doslovnou citací německého originálu, jenž sám o sobě těsně sleduje znění čl. 13 část A odst. 1 písm. j) šesté směrnice, a lze ji tedy přeložit na základě anglického znění téhož ustanovení jako „poskytování školského a vysokoškolského vyučování soukromým učitelem".

19. Jednání v obou věcech se konala dne 14. prosince 2006. Ve věci C-445/05 nebyl na jednání zastoupen W. Haderer, ačkoli jej požadoval. Ani daňový orgán, ani německá vláda nepřednesly žádný ústní argument. Řecká vláda a Komise však podání předložily. Titíž účastníci, jakož i Horizon College a nizozemská vláda rovněž přednesli ústní vyjádření ve věci C-434/05.

Posouzení

Povaha osvobození podle článku 13 části A šesté směrnice

20. Bylo uvedeno, že existuje paradox v povaze a terminologii DPH Společenství, který se níže pokusím ozřejmit. „Osoba povinná k dani" normálně není uvedenou daní zatížena. Vzhledem k tomu, že všechno zboží, jež kupuje, a služby, jejichž je příjemcem, jsou zdaněny, může získat zpět dotčenou daň tím, že ji naúčtuje zákazníkům. Jsou-li však její nákupy „osvobozeny", jejich cena bude obecně odrážet začleněný prvek DPH, jejž nelze odečíst či získat zpět. Bylo dokonce řečeno, že „kdokoli tohle pochopí, nebude mít potíže porozumět DPH" [14].

21. Ačkoli se uvedené tvrzení může zdát optimistické, přinejmenším ohledně plného porozumění osvobození podle článku 13 části A šesté směrnice, stojí nicméně za to, pozastavit se nad uvedeným paradoxem ještě před přezkumem relevantních osvobození v souvislostech projednávané věci.

22. DPH je obecná spotřební daň uplatňovaná (jako „daň na výstupu") na každé dodání zboží či poskytování služeb jako část jejich ceny, bez ohledu na počet plnění, k nimž došlo ve fázi výroby a distribuce. Lze ji uplatnit na každé plnění ve výši použitelné daňové sazby po odečtení částky DPH („daň na vstupu"), jež přímo zatížila jednotlivé prvky spoluurčující cenu [15].

23. Daňovou zátěž tedy obvykle nese konečný spotřebitel, jenž vzhledem k tomu, že není osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a neprovádí žádné další zdanitelné dodání, nemůže účtovat daň na výstupu a odpočíst daň na vstupu.

24. Ohledně osvobození od DPH lze odlišit dvě kategorie: s právem na odpočet [16] a bez práva na odpočet [17].

25. Je-li plnění osvobozeno *s právem* na odpočet daně na vstupu, je dotčené dodání zboží nebo služeb zcela zbaveno (v dané fázi) jakékoli zátěže DPH. Je-li plnění osvobozeno *bez* uvedeného práva na odpočet, zůstane veškerá DPH odvedená na vstupu ve vztahu k prvkům spoluurčujícím cenu začleněna v ceně.

26. Pro názornost uvedu hypotetický příklad, kdy je služba poskytnuta za cenu 100 jednotek (bez daně), přičemž část nákladů na poskytnutí uvedené služby představuje vstupy (zboží či služeb) získané za zdanitelnou čistou cenu 50 jednotek a použitelná sazba DPH je 20%.

14 – J. Reugebrink a M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), s. 40, citováno v B. Terra a J. Kajus, A *Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), sv. 1, s. 443.

15 – Viz článek 2 První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71, 14.4.1967, s. 1301), a čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112. Odpočty jsou upraveny články 17 až 20 šesté směrnice (články 167 až 192 směrnice 2006/112).

16 – V zásadě zahrnuje dodání zákazníkům v jiném členském státě nebo nečlenské zemi upravená články 14 až 16 šesté směrnice; viz rovněž články 140 až 166 směrnice 2006/112. (Odchylně od obecného pravidla jsou některé členské státy oprávněny zachovat „nulovou sazbu" pro určitá stanovená dodání, se stejným účinkem jako osvobození s právem na odpočet).

17 – Konkrétně osvobození „na území státu" podle článku 13 šesté směrnice; viz rovněž články 132 až 137 směrnice 2006/112.

27. V normálním případě, kdy je poskytnutí služby zdanitelným plněním, zaplatí poskytovatel služby 60 jednotek za vstupy, z čehož 10 jednotek představuje DPH, a účtuje 120 jednotek za službu, z čehož 20 jednotek představuje DPH. Z uvedených 20 jednotek odečte 10 jednotek, které již zaplatil, a rozdíl zaplatí daňové správě. Jeho zákazník, je-li konečným spotřebitelem, ponese celou zátěž DPH ve výši 20 jednotek. Je-li však uvedený zákazník další osobou povinnou k dani, pro níž je služba jedním z prvků spoluurčujících cenu dalšího zdanitelného plnění, zátěž 20 jednotek může opět získat zpět z daně na výstupu, kterou účtuje vlastním zákazníkům, a jeho vlastní náklady se omezí na čistou cenu 100 jednotek.

28. Je-li poskytnutí služby osvobozeným plněním *s právem* na odpočet [18], neuplatní se na toto plnění DPH, ale poskytovatel služby může navíc provést „odpočet“ (tedy za daných okolností získat zpět od daňové správy zaplacenou daň) daně na vstupu ve výši 10 jednotek. Cena pro zákazníka, bez ohledu na to, zda je konečným spotřebitelem nebo osobou povinnou k dani uskutečňující další zdanitelné plnění, bude pouze 100 jednotek.

29. Je-li poskytnutí služby osvobozeným plněním *bez* práva na odpočet, musí poskytovatel buď sám nést zátěž DPH na vstupu ve výši 10 jednotek (a snížit tak svůj případný zisk [19] o tuto částku), nebo, pravděpodobněji, a v rozsahu, v jakém to umožní tržní síly, jej přenese na zákazníka, kterému naúčtuje cenu ve výši 110 jednotek, z nich žádná část není odečitatelnou DPH. V takovém případě bude cena pro zákazníka, je-li konečným spotřebitelem, vyšší, než kdyby bylo plnění osvobozeno od daně s právem odpočtu, ale nižší, než kdyby nebylo osvobozeno vůbec. Je-li zákazník osobou povinnou k dani uskutečňující další zdanitelné plnění, bude cena vyšší než v ostatních případech, jelikož neobsahuje DPH, kterou lze odečíst či získat zpět. Daň na vstupu ve výši 10 jednotek je začleněna do zaplacené ceny. A v takovém případě se běžně nárůst ceny odrazí v uvedených dalších plněních.

30. Osvobození podle článku 13 části A šesté směrnice jsou všechna *bez* práva na odpočet [20]. Mnoho z nich se může týkat poskytování služeb konečným spotřebitelům, pro které to znamená nižší cenu. Školské a vysokoškolské vzdělávání je například obecně poskytováno studentům, kteří nejsou osobami povinnými k dani a pro něž vzdělání nepředstavuje složku ceny dalšího zdanitelného plnění [21]. To může částečně vysvětlit, proč je osvobození plnění od DPH podvědomě vnímáno jako „dobrá věc“.

31. Tak tomu však není vždy. Například odborný výcvik nebo rekvalifikaci zaměstnanců může platit zaměstnavatel, pro kterého půjde o prvek spoluurčující cenu jeho výstupů. V takových případech, za předpokladu, že – jako obecný příklad – jsou výstupy zaměstnavatele zdanitelné, povede osvobození k vyšším nákladům, než kdyby poskytování vzdělávání bylo předmětem DPH [22], a takový nárůst bude mít dopad na cenu uvedených výstupů.

32. V důsledku toho se může zdát, že osvobození podle článku 13 části A nejsou vždy výhodná, pokud jde o zmírnění zátěže DPH. Taková úvaha může vysvětlit odlišný přístup, který Soudní dvůr soustavně zaujímá při výkladu pojmů použitých k definici uvedených osvobození. Ve věci *Komise v. Německo* [23] například ve vztahu k čl. 13 části A odst. 1 písm. i) Soudní dvůr určil, že jednak mají být osvobození vykládána restriktivně, neboť jsou odchylkou od obecné zásady, že DPH má být vybírána ze všech

18 – Nebo plnění s nulovou sazbou; viz poznámku pod čarou 16.

19 – Taková osvobození se často týkají neziskových subjektů, kde lze rozdíl mezi cenou zdanitelných vstupů a cenou osvobozených výstupů přičíst převážně nebo zcela nákladům na zaměstnance nebo jiným nákladům nespadajícím pod rozsah působnosti DPH.

20 – Jsou to osvobození na území státu; viz poznámku pod čarou 17 výše. Ohledně úvah o vztahu mezi oběma typy osvobození viz nedávný rozsudek Soudního dvora ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 23 a násl.) a stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera v téže věci, bod 24 a násl.

21 – Jsou-li účtovány poplatky, vzdělávací zařízení často uzavírají s rodiči smlouvy poskytování vzdělání jejich dětem, avšak účinek je stejný.

22 – Viz bod 29 výše.

23 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, Recueil, s. I-5811).

služeb poskytovaných za úplatu osobou povinnou k dani [24] a jednak, že pojem služeb úzce souvisejících se vzděláváním nevyžaduje zvlášť restriktivní výklad, neboť osvobození má zajistit, aby přístup k výhodám vzdělávání nebyl omezen zvýšenými náklady, k čemuž by došlo, pokud by taková plnění byla předmětem DPH [25].

33. V každém případě mám za to, že při výkladu osvobození je třeba být obezřetný. Bez ohledu na zásadu, že výjimky z jakéhokoli obecného pravidla mají být běžně vykládány restriktivně, v projednávané věci se systematicky restriktivní ani systematicky široký přístup nezdá být nezbytně vhodný. Dopad na veřejný rozpočet a na peněženky jednotlivců není systematicky předvídatelný. A ani otázka, zda zdaněním vzrostou náklady na přístup ke službě, by neměla být používána jako přísné kritérium pro určení, zda lze uplatnit osvobození od daně. Zdá se nevyhnutelné, aby náklady na přístup k prakticky jakékoli službě osvobozené od daně zahrnovaly přinejmenším nějakou neodpočitatelnou DPH na vstupu. Nicméně zjevný úmysl zákonodárce Společenství odlehčit daňovou zátěž konkrétních spotřebitelů různých společensky prospěšných služeb, často poskytovaných veřejnými či charitativními entitami [26], může poskytnout užitečné vodítko pro výklad osvobození od daně, i když pro jejich definici nemůže být rozhodující.

34. Rovněž lze připomenout, že v roce 2000 Komise konstatovala: „Narůstající privatizace činností, jež tradičně bývaly výhradně doménou veřejného sektoru vedla k větším narušením hospodářské soutěže mezi službami osvobozenými od daně, službami, jež nejsou předmětem daně, a službami, jež jsou předmětem daně. Systém DPH pro takové služby je třeba modernizovat s ohledem na všechny dotčené zájmy, zejména zájmy uživatelů uvedených služeb. […] Osvobození od daně bez práva na odpočet sociálních, vzdělávacích, kulturních a jiných činností je rovněž třeba přezkoumat, a zjistit, zda splňují současné potřeby.“ [27]

35. Až dosud uvedené sdělení nepřineslo žádné výsledky [28]. Odpovědi na otázky vznesené v projednávané věci je tedy třeba hledat v trochu nejasné právní úpravě, charakterizované mimoto napětím mezi snahou o daňovou harmonizaci na úrovni Společenství a přáním individuální daňové kontroly ze strany jednotlivých členských států [29].

36. Soudní dvůr rovněž poznamenal – mimo jiné ve věci Komise v. Německo – že osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy [30] a že cílem článku 13 části A není osvobodit všechny činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, ale pouze ty, jež jsou v něm uvedeny a podrobně popsány [31].

24 – Viz bod 43 a tam uvedenou judikaturu; viz nověji rozsudek Soudního dvora ze dne 14. prosince 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 23).

25 – Viz bod 47 a tam uvedenou judikaturu.

26 – Seznam osvobození od daně v článku 13 části A není systematický, ale podle vysvětlujícího memoranda k návrhu Komise šesté směrnice měl zahrnout „ve většině členských států již existující osvobození“ (Bulletin Evropských Společenství, příloha 11/73, s. 16). Seznam původně uvedený v článku 14 návrhu byl nicméně v průběhu prací v Radě významně pozměněn.

27 – Sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu: strategie zlepšení fungování systému DPH v kontextu vnitřního trhu, COM (2000) 348 konečné, příloha, bod 2.1.

28 – I kdyby přineslo, samo sdělení bylo přijato po uplynutí doby rozhodné pro předběžné otázky položené Soudnímu dvoru v těchto dvou projednávaných věcech.

29 – Jak uvedl Hospodářský a sociální výbor: „Je vinou členských států, že pojem přijatý v zásadě před třiatřiceti roky se stále zdá tak daleko od svého uskutečnění jako tehdy. Historie právní úpravy DPH v Evropě je katalogem selhání nikoli ze strany Komise, jež jednala s chvályhodnou soudržností a neochabujícím úsilím při snaze posunout vývoj situace kupředu, ale ze strany členských států, jež soustavně uvedenou snahu znemožňovaly.“ [Stanovisko Hospodářského a sociálního výboru ohledně „Strategie zlepšení fungování systému DPH v kontextu vnitřního trhu“ (Úř. věst. C 193, s. 45, bod 3.1.2.)].

30 – Viz bod 44 a tam uvedenou judikaturu. Viz nověji rozsudek Soudního dvora ze dne 7. prosince 2006. Komise v. Řecko (C-13/06, Sb. rozh. s. I-11563, bod 9).

31 – Viz bod 45 a tam uvedenou judikaturu. Viz nověji rozsudek Eurodental výše uvedený v poznámce pod čarou 20, bod 43.

37. Vzhledem k výše uvedeným úvahám se pokusím o co nejjednodušší výklad skutečných podmínek dotčených osvobození od daně. Zdá se mi, že takový přístup nejlépe poslouží zájmům Společenství ve vztahu k harmonizaci a právní jistotě.

Podobnosti a rozdíly mezi oběma věcmi

38. Existují objektivní rozdíly mezi stavem ve věci Horizon College a ve věci W. Haderer. Tyto rozdíly mimo jiné jasně ukazují, že stav věci Horizon College musí být posuzován s ohledem na čl. 13 část A odst. 1 písm. i) a stav věci W. Haderer s ohledem na čl. 13 část A odst. 1 písm. j). Služby Horizon College poskytované jiným vzdělávacím zařízením nemohou spadat pod čl. 13 část A odst. 1 písm. j) jako „poskytování vyučování soukromými učiteli“. Rovněž W. Haderer není subjektem s posláním poskytovat vzdělávání ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) „uznaným dotčeným členským státem“ (ačkoli nelze tvrdit, že jednotlivci tak nemohou být nikdy uznáni [32]).

39. Kromě rozdílů existují i podobnosti.

40. Na základě dotčených ustanovení by uvedená ustanovení měla být předmětem co možná nejsoudržnějšího přístupu. Nejenže spadají do stejné široké kategorie osvobození ve veřejném zájmu, ale také se týkají téže užší kategorie vzdělávání a vyučování. Lze uplatňovat, že písmena i) a j) jsou určena k souhrnné úpravě všech osvobození v dané oblasti [33].

41. Konkrétněji je možnou překážkou osvobození v obou případech existence zprostředkujícího vzdělávacího zařízení. Pokud by titíž učitelé z Horizon College vyučovali tytéž studenty v rámci vlastní činnosti Horizon College, bylo by osvobození zcela zjevné. Skutečnost, že tak činili v rámci svého poskytnutí jiné škole tuto zjevnost ruší. Totéž platí o W. Hadererovi. Pokud by poskytoval vyučování soukromě a přímo studentům v soukromých prostorách (jeho nebo jejich), nebyl by to problém. Problém vzniká na základě skutečnosti, že poskytoval vyučování v rámci center pro vzdělávání dospělých.

42. Z tohoto pohledu se mi zdá pro účely soudržného výkladu důležité zaprvé v obou případech zvážit povahu poskytovaných služeb a totožnost příjemce služeb. Poté přezkoumám jisté zbývající otázky vlastní oběma věcem.

Povaha a příjemce poskytovaných služeb

43. Možnou analýzou by bylo, že na základě skutečností popsaných v předkládacím rozhodnutí, jak Horizon College, tak W. Haderer, poskytovali služby pouze odpovídajícím zprostředkujícím zařízením, nikoli jejich studentům. Tito studenti byli ve smluvním či srovnatelném vztahu pouze se zprostředkujícím zařízením. Smlouva Horizon College o dočasném přeložení učitele stanovila, že zprostředkující zařízení kontroluje a odpovídá za vyučování poskytované prostřednicím jeho učitelů. Ve věci W. Haderer nebylo specifikováno jakou míru kontroly střediska vzdělávání vykonávaly ohledně jím poskytovaného vyučování, ale z popsaných platových ujednání se zdá jasné, že studenti platili středisku za jeho služby zcela stejně, jako kdyby W. Haderera zaměstnávalo, a tedy by kvalitu uvedených služeb reklamovali pouze vůči tomuto středisku.

32 – Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341) a rozsudek Soudního dvora ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, zejména body 14 až 19).

33 – Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 36) s ohledem na rozdílné druhy lékařské péče osvobozené na základě písmen b) a c).

44. Podle této analýzy byly vzdělávací služby studentům poskytovány zprostředkujícími zařízeními, ačkoli to byli zaměstnanci Horizon College a W. Haderer, kdo osobně vyučovali. Naproti tomu službami poskytovanými Horizon College a W. Hadererem pro zprostředkující zařízení nebylo vzdělávání či vyučování *per se*, neboť to byli studenti, nikoli uvedená zařízení, komu bylo toto vzdělávání či vyučování poskytováno. Službou bylo spíše poskytnutí osob (zaměstnanců či v případě W. Haderera jeho osoby) za účelem umožnit zprostředkujícímu zařízení poskytovat vzdělávání či vyučování svým studentům.

45. V důsledku toho nelze takové služby osvobodit od daně jako „vzdělávání" nebo „vyučování" podle čl. 13 části A odst. 1 písm. i) nebo j).

46. Komise navrhuje odlišnou analýzu, jež rozlišuje mezi oběma situacemi.

47. Podle Komise bylo službou, jež poskytovala Horizon College, poskytnutí zaměstnanců zprostředkujícímu zařízení, tedy služba nezahrnutá v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) ani v jiném osvobození [34]. Činnost W. Haderera lze nicméně označit za poskytování vyučování ve smyslu písmene j), neboť vyučování poskytoval osobně. Totožnost příjemce služby není v podmínkách osvobození specifikována, jak je tomu v případě určitých dalších osvobození. Nemá tedy v tomto ohledu žádné důsledky. Písmena i) a j) jsou určena zejména k pokrytí celé škály osvobození vzdělávacích činností – i) ve vztahu k právnickým osobám a j) ve vztahu k fyzickým osobám.

48. Ohledně situace Horizon College podporují hlavní rysy analýzy Komise také řecká a nizozemská vláda. Horizon College nicméně zdůrazňuje cíl nezvyšovat náklady veřejných nebo charitativních služeb [35]. Uplatňuje, že náklady jsou v konečném důsledku neseny daňovými poplatníky, a že samo vyučování je poskytováno studentům přímo učiteli spíše než zařízením, které je zaměstnává. Zprostředkující zařízení by bez učitelů Horizon College nemohla splnit svoji statutární povinnost vůči svým studentům. Vzhledem k tomu, že učitelé poskytují vzdělání studentům bez ohledu na to, jestli jsou zaměstnáni zařízením, v němž skutečně vyučují, nebo jiným zařízením, jež je k výuce poskytuje, služba poskytnutí učitelů spadá pod pojem vzdělávání pro účely čl. 13 části A odst. 1 písm. i).

49. Souhlasím však v tomto ohledu s řeckou a nizozemskou vládou a s Komisí. Pokud jedno vzdělávací zařízení poskytne učitele jinému takovému zařízení za účelem výuky studentů posledně uvedeného zařízení na základě jeho pokynů a na jeho odpovědnost, není prvním uvedeným zařízením dodáváno „vzdělávání", ale učitelé. A jak Komise zdůraznila při jednání, „vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikace" studentů ve vzdělávacím zařízení není pouze to, co je poskytováno ze strany učitelů na základě jejich vlastních znalostí a dovedností. Zahrnuje také celý souhrn prostor, učebních materiálů, technických zdrojů, vzdělávací politiku a organizační infrastrukturu v rámci konkrétního vzdělávacího zařízení, v němž uvedení učitelé pracují.

50. Může se zdát paradoxní, že když dodavatel získá zpět přesně jen jím vynaložené náklady na něco, co nespadá pod DPH (konkrétně na mzdy vyplacené zaměstnancům), aniž by sám přidával nějakou hodnotu, mělo by toto plnění být předmětem daně „z přidané hodnoty". Nicméně jak vidíme, osvobození od DPH nezajišťuje osvobození od paradoxu. Mimoto mnoho nebo většina těchto dodavatelů zdanitelných plnění má mzdové náklady, jež nelze odpočíst či ignorovat při výpočtu DPH na výstupu, takže by bylo nespravedlivé, aby tak mohli učinit pouze dodavatelé zaměstnanců. Mnoho nebo většina dodání zaměstnanců bude výměnou za zisk a bude v soutěžním vztahu s dalšími takovými plněními, takže by bylo nespravedlivé osvobodit pouze ty, jejichž cílem není zisk.

34 – Ačkoli Komise neuvádí výslovně písmeno k) uvedené v bodě 6 výše, jež je jediným osvobozením pro poskytování zaměstnanců, zdá se jasné, že dotčené poskytnutí nesplňuje podmínky poskytování pracovníků náboženskými nebo filozofickými institucemi a za účelem duchovní péče.

35 – Kromě rozsudku Soudního dvora ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249) a rozsudku Komise v. Německo uvedeného v bodě 32 výše, cituje Horizon College rozsudek Kügler, výše uvedený v poznámce pod čarou 33, bod 29, jakož i rozsudek Soudního dvora ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf Club (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 19).

51. Ohledně situace W. Haderera mi však připadá obtížné souhlasit s analýzou Komise, ačkoli s ní sympatizuji.

52. Především mám za to, že dotčená situace je osvobozena na základě běžného chápání znění čl. 13 části A odst. 1 písm. j) – možná s výjimkou německého znění, což je okolnost, jež mohla vést k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

53. V němčině by výraz „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ mohl být vykládán jako odkaz na vyučování poskytované učitelem, jež není zaměstnancem vzdělávacího zařízení.

54. Ve všech ostatních jazykových zněních, v nichž byla šestá směrnice původně přijata, je však popsaná služba jasně poskytováním soukromého vyučování [36], a tato definice musí podle mého názoru převládnout nad pouze částečně odlišným zněním v jediném jazyce.

55. Nejtypičtější možná situace je nepochybně poskytování soukromého vyučování ze strany učitele v místě jeho bydliště nebo bydliště studenta. Nicméně připouštím, že vyučování poskytované skupinám jednotlivců může spadat pod uvedený pojem, že mezi učitelem a konkrétním studentem nemusí být smluvní vztah (jak upozornila Komise, smlouva může být uzavřena rovněž s rodiči studenta), a že povaha prostor, kde je vyučování poskytováno, není určující.

56. Nemám nicméně za to, že vyučování poskytované třídě studentů pod záštitou vzdělávacího zařízení a organizované uvedeným zařízením v jeho prostorách a na jeho odpovědnost by mohlo být zahrnuto v této definici, zejména pokud jsou finanční a smluvní ujednání uzavírána vzdělávacím zařízením nezávisle jednak se studenty a jednak s učitelem. Jak uplatňuje italská vláda, pojem soukromého vyučování prostě nemůže na úrovni běžného porozumění taková ujednání zahrnovat [37].

57. Mám za to, že ani samotné znění, ani přípravné práce na dotčených ustanoveních nemohou potvrdit tvrzení Komise, že čl. 13 část A odst. 1 písm. j) by měl být vykládán tak, že jeho cílem je zahrnovat veškeré vyučování poskytované studentům jednotlivými učiteli, jež nespadají pod písmeno i), bez ohledu na to, zda je poskytováno v kontextu soukromého vztahu nebo vzdělávacího zařízení.

58. V původním návrhu šesté směrnice [38] zní osvobození pro poskytování vzdělávání takto:

„poskytování služeb a dodání zboží, které s těmito službami souvisejí, a které mají vzdělávací účel či přímo souvisejí se vzděláváním či odborným výcvikem nebo rekvalifikací prostřednictvím:

– subjektů veřejného práva; nebo

– soukromého vzdělávacího zařízení pod dozorem příslušných veřejných orgánů, oprávněného připravovat studenty pro získání školské či vysokoškolské kvalifikace nebo odborné kvalifikace, a uznaného či schváleného státem“.

59. Tato formulace, ačkoli se liší od nakonec přijatého znění čl. 13 části A odst. 1 písm. i), zdá se zahrnuje v zásadě stejnou oblast a s nakonec přijatým zněním jasně sdílí úmysl osvobodit veřejné a veřejně schválené vzdělávání, avšak zdaňovat jiné vzdělávací služby v soukromém sektoru.

36 – „[T]uition given privately by teachers“ v angličtině; „privattimer givet af undervisere“ v dánštině; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants“ ve francouzštině; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale“ v italštině; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven“ v nizozemštině.

37 – Viz rovněž rozsudek francouzského Conseil d'État ze dne 26. ledna 2000, věc 169 626 (*Revue de droit fiscal* č. 47 (2000), s. 1553), a zejména stanovisko vládního komisaře Goularda.

38 – Uvedeno v poznámce pod čarou 26; čl. 14 část A odst. 1 písm. i) návrhu.

60. V původním návrhu nebyl obsažen žádný náznak písmene j). To bylo do směrnice vloženo v relativně pozdním stádiu, bez předchozích (zaznamenaných) poznámek, a tedy „není zatíženo prokazatelnou legislativní historií“ [39].

61. Za účelem osvobození služeb samostatných učitelů, jak jej uplatňuje Komise, by bylo poměrně jednoduchou záležitostí vložit odkaz na takové učitele do písmene i). Skutečnost, že tak nebylo učiněno nemůže být sama o sobě směrodatná, ale rozdíly mezi zněním písmene i) a j) vedou k domněnce, že písmeno j) (jež se týká výhradně soukromého školského nebo vysokoškolského vyučování, nikoli odborného výcviku nebo rekvalifikace, a nezahrnuje úzce související plnění) bylo zamýšleno jako ohraničená výjimka ze zásady zdanění všech plnění týkajících se vzdělávání nezahrnutých v písmeni i). Vzhledem k tomu mám za to, že v zájmu jasného, jistého a harmonizovaného výkladu by mělo být vykládáno samostatně spíš než jako doplněk písmene i).

62. Jsem si vědoma toho, že závěr, k němuž takto dospěji, nemusí být zcela uspokojivý. Zdá se absurdní, že služby učitele jsou osvobozeny od DPH, pokud je poskytuje přímo studentům, nebo je zaměstnán školou, ale nikoli pokud nezávisle uzavře se školou smlouvu o výuce studentů, zejména s ohledem na cíl nebránit v přístupu ke vzdělání tím, že by se jeho náklady zatěžovaly DPH. Lze tvrdit, že situace, jako je situace W. Haderera, by neměla spadat do právního vakua mezi dvěma ustanoveními, jež se zdají být přijata k jejímu pokrytí. Kromě toho se zdá nespravedlivé, aby W. Haderer podléhal dani, kterou by měla nést, pokud vůbec někdo, střediska vzdělávání dospělých, pro která W. Haderer pracoval.

63. Avšak proti uvedeným námitkám lze formulovat řadu proti-námitek.

64. Jak jsem již upozornila, seznam osvobození v čl. 13 části A odst. 1 není bohužel systematický, takže domněnky ohledně úmyslu zákonodárce nemusejí být nutně převáděny z jednoho osvobození k dalšímu. Ale pokud poskytnutí učitelů vzdělávacímu zařízení nemá být osvobozeno jako „vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikace“, neexistuje nutně odůvodnění pro předpoklad, že poskytování soukromého vyučování pro takové zařízení má být osvobozeno jako „vyučování“. Pokud to měl zákonodárce v úmyslu, zdá se mi, že to měl jasně stanovit ve znění jednotlivých osvobození.

65. Kromě toho se z praktického hlediska zdá pravděpodobné, že druh dohody uzavřené osobou v situaci W. Haderera je alternativou (z jakéhokoli důvodu) k pracovní smlouvě uzavřené s dotčeným vzdělávacím zařízením spíše než alternativou k soukromým dohodám s jednotlivými studenty. Ve druhém uvedeném případě by se totiž zdálo, že je to vzdělávací zařízení, kdo poskytuje služby učiteli, a nikoli naopak. Nicméně mám za to, že ve vztahu k téže čisté mzdě a zisku by pracovní smlouva mohla představovat pro vzdělávací zařízení větší náklady (tedy příspěvky na sociální zabezpečení a další poplatky, nebo zatížení různými povinnostmi uloženými zaměstnavateli či převzatými zaměstnavatelem vůči zaměstnancům) než smlouva s nezávislým poskytovatelem služeb nepodléhajícím DPH.

66. V takovém případě skutečnost, že služba podléhá DPH, nemusí nutně zvýšit náklady vzdělávání více než uchýlení se k běžnější pracovní smlouvě. Ačkoli je třeba zohlednit cíl nezvyšovat náklady na přístup ke vzdělání [40], mohla by tato úvaha být vyvážena jinými, jež působí proti možnosti vyhýbat se nákladům na odůvodněnou sociální ochranu. V konečné analýze není předmětem otázka, zda je uchýlení se k nezávislým (sub)dodavatelům, na rozdíl od pracovních smluv, žádoucí – tak či tak – prostřednictvím uplatnění či neuplatnění osvobození od DPH, jehož všeobecným cílem je odlehčit daňovou zátěž spotřebitelů určitých služeb považovaných za služby ve veřejném zájmu.

39 – B. Terra a J. Kajus, A *Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), Sv. A, s. 604 a 605.

40 – Je však třeba připomenout, že pokud je osvobozeno vzdělání poskytované zařízením, v němž učitel, jako je W. Haderer, zajišťuje jeho služby, jeho náklady již zahrnují nevratnou DPH z několika vstupů (včetně vybavení pro výuku a materiálu, například hrnčířského jílu), ale na základě cíle článku 13 části A nebude případný zisk zařízení zatížen DPH.

67. A ačkoli by jistě bylo politováníhodné, kdyby W. Haderer musel nést daňovou zátěž, kterou by nést neměl, úlohou Soudního dvora není určit výsledek vnitrostátního řízení, ale provést výklad práva Společenství, jak by mělo být obecně uplatňováno. Může se stát, že W. Haderer bude moci dokonce i v této fázi zpětně získat zpět veškeré daně, jež měl účtovat vzdělávacímu zařízení, kde pracoval.

68. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že poskytování vyučování, jako poskytuje Horizon College, nemá být považováno za „vzdělávání" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, a že vyučování, jako je vyučování poskytované W. Hadererem, nemá být považováno za „poskytování vyučování soukromými učiteli" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. j).

69. Nyní se budu zabývat zvláštními otázkami obou případů.

Věc C-434/05 Horizon College: úzce související plnění

70. Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice neosvobozuje pouze vzdělávání a odborný výcvik, ale rovněž poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související. Soudní dvůr definoval vedlejší službu jako službu, která „představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek" [41].

71. Horizon College a Komise uplatňují, že poskytování učitelů jedním vzdělávacím zařízením jinému zařízení je v zásadě poskytováním služby úzce související se vzděláním. Pokud se studentům dostává vzdělávání nebo odborného výcviku od vzdělávacího zařízení, a toto zařízení trpí dočasným nedostatkem kvalifikovaných učitelů nebo instruktorů, poskytnutí kvalifikovaných učitelů ze strany jiného takového zařízení umožní využít vzdělávání nebo výcvik za nejvýhodnějších podmínek.

72. Tato analýza se z pohledu zdravého rozumu zdá tak bezprostředně a zjevně správná, že by bylo vskutku zapotřebí velmi silného důvodu k jejímu vyvrácení. Řecká a nizozemská váda předložily argumenty na podporu svých tvrzení, že poskytování učitelů ze strany Horizon College nelze osvobodit na uvedeném základě, které ale nepovažuji za dostatečně silné.

73. Obě vlády uplatňují, že osvobození je vyloučeno, neboť dotčené plnění (poskytnutí učitelů ze strany Horizon College) nebylo ve prospěch příjemců vzdělávání či odborného výcviku (studentů), ale poskytovatele této hlavní služby (druhého vzdělávacího zařízení). Nizozemská vláda dodává, že poskytování učitelů není spojeno s poskytováním vzdělávání nebo odborného výcviku ze strany Horizon College svým vlastním studentům. Není tedy „úzce související" ani s hlavní službou poskytovanou studentům druhého zařízení osvobozenou od daně, ani s hlavní činností Horizon College osvobozenou od daně.

74. Nizozemská vláda zejména cituje řadu rozsudků [42] na podporu tvrzení, že za účelem kvalifikace jako „úzce související" musí v zásadě být plnění uskutečněno v rámci téhož vztahu dodavatel/příjemce jako hlavní osvobozené plnění. Nicméně v žádném z uvedených rozsudků Soudní dvůr nezaložil své odůvodnění na takovém kritériu. V rozsudku Card Protection Plan například Soudní dvůr ani nepřezkoumal otázku existence „související služby" [43] a v rozsudku Komise v. Německo Soudní dvůr založil své odůvodnění na skutečnosti, že výzkumná činnost nebyla nutná pro účely poskytování vzdělávání [44], přestože obě služby (vysokoškolské vzdělání pro studenty a výzkumná činnost prováděná vysokými školami za úplatu) byly zjevně poskytnuty různým příjemcům.

41 – Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 19 a tam uvedená judikatura).

42 – Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 25. února 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Recueil, s. I-973); rozsudek Komise v. Francie, výše uvedený v poznámce pod čarou 35; rozsudek Komise v. Německo, výše uvedený v poznámce pod čarou 23; rozsudek Soudního dvora ze dne 3. března 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Sb. rozh. s. I-1719); rozsudek Ygeia, výše uvedený v poznámce pod čarou 41.

43 – Viz zejména body 22 až 24 rozsudku.

44 – Viz zejména bod 48 rozsudku.

75. Mimoto v rozsudku Stichting Kinderopvang Enschede [45] Soudní dvůr jasně přijal, že pokud subjekt poskytující služby péče o děti osvobozené od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. g) nebo h) šesté směrnice nabízí rovněž služby coby zprostředkovatel mezi jinými osobami nabízejícími péči o děti a osobami, jež takové služby vyhledávají, tato oddělená zprostředkovatelská služba může být v zásadě kvalifikována jako „úzce související“ s péčí o děti, ačkoli dotčený subjekt v takovém případě sám službu péče o děti konkrétním příjemcům neposkytuje.

76. Soudní dvůr však rovněž v uvedeném rozsudku jasně určil, že pro uplatnění osvobození musí být splněna řada podmínek.

77. V této souvislosti je vhodné zmínit tvrzení řecké vlády, že poskytování učitelů ze strany Horizon College musí být prohlášeno za podléhající dani, neboť Soudní dvůr nemá k dispozici dostatek informací pro zjištění, zda lze takové poskytování kvalifikovat jako osvobozené.

78. Otázka položená Soudnímu dvoru však je, zda „poskytnutí učitele vzdělávacímu zařízení za úplatu, v němž dočasně zajišťuje vzdělávání, za což odpovídá toto zařízení“, lze v *zásadě* kvalifikovat jako službu úzce související se vzděláváním či odborným výcvikem ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i). Mám za to, že takto definovaná služba pod uvedený pojem spadá. V konečné analýze ji tak lze *skutečně* kvalifikovat, pouze pokud splňuje řadu podmínek, přičemž jejich splnění musí být zjištěno příslušným vnitrostátním soudem. Skutečnost, že Soudní dvůr nemá k dispozici veškeré informace potřebné k zaujetí postoje, jej ani neopravňuje k rozhodnutí, že služba nemůže být osvobozena, ani mu nebrání poskytnout návod pro posouzení podmínek, jež mají být splněny.

79. Tyto podmínky vyplývají ze samotného znění šesté směrnice, jak vyjasnil rozsudek ve věci Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Zaprvé vzhledem k tomu, že hlavní služba, s níž dotčené plnění úzce souvisí, je vzdělávání poskytované nikoli ze strany Horizon College, ale ze strany zprostředkujícího zařízení, musí takové vzdělávání samo o sobě splňovat podmínky pro osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. i) [46]. Zejména musí jít o „výchovu a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikaci“ a musí být poskytováno „veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“.

81. Zadruhé poskytování učitelů musí být „nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážka. To znamená, slovy převzatými z rozsudku Stichting Kinderopvang Enschede [47], že musí být takové povahy a kvality, že zprostředkující zařízení by nemohla získat službu totožné hodnoty bez poskytnutí učitelů ze strany Horizon College.

82. V tomto ohledu, jak poukázala nizozemská vláda, musí vnitrostátní soud určit, zda zprostředkující agentura nebo jiný dodavatel zaměstnanců (jehož služby by byly předmětem DPH) mohla poskytnout službu v totožné hodnotě. Lze si například představit, že přijímání zaměstnanců a jejich výcvik ze strany Horizon College probíhají tak, že je zajištěna výjimečně vysoká úroveň kvalifikace učitelů, nebo že za běžných okolností je to agentura, kdo může snáze a velmi rychle poskytnout dočasné zaměstnance. Tyto činitele, a jakékoli další týkající se kvality poskytované služby, musí být posouzeny příslušným vnitrostátním soudem.

83. Zatřetí v souladu s čl. 13 částí A odst. 2 písm. b) druhou odrážkou nesmí být jejich základním účelem získání dodatečného příjmu poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH. V tomto ohledu, jak uvedla nizozemská vláda, nestačí určit, že Horizon College neúčtovala více než náklady na mzdy a další

45 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385).

46 – Viz výše uvedený rozsudek Stichting Kinderopvang Enschede, body 21 až 23 a výrok.

47 – Viz body 25 až 28 a výrok.

náklady spojené se zaměstnáním poskytnutých učitelů. Pokud by neposkytla učitele jinému zařízení, musela by podle všeho Horizon College zaplatit jejich mzdy v každém případě. Soudní dvůr nemá žádné informace ohledně toho, zda dotčení učitelé byli částečně zaměstnaní v rámci Horizon College a přeloženi jinam pro naplnění jednotlivých pracovních týdnů, nebo zda v průběhu relevantního období pouze nebyly jejich služby v rámci Horizon College žádány. V každém případě plnění poskytlo dodatečný příjem (a tedy obecně dodatečný zisk – nebo sníženou ztrátu), ačkoli nebylo dosaženo žádného zvláštního zisku nad úroveň hrubých nákladů na dotčené zaměstnance. Může být třeba doplňujícího zjištění za účelem určení, zda to bylo základním účelem poskytnutí nebo pouze vedlejším důsledkem.

84. Začtvrté je třeba poznamenat, že členské státy jsou oprávněny uložit řadu podmínek pro uplatnění osvobození podle čl. 13 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice [48]. Uložení takových dodatečných podmínek nebylo v projednávaném řízení zmíněno, takže se lze domnívat, že se žádná neuplatní. Jsou-li však na základě uvedeného ustanovení uloženy podmínky, je jasné, že jejich splnění musí být ověřeno vnitrostátním soudem.

85. Konečně ohledně třetí otázky Hoge Raad je samozřejmě nezbytné, aby poskytování zaměstnanců bylo učiněno subjektem uvedeným v čl. 13 části A odst. 1 písm. i). Zdá se nesporné, že Horizon College je takovým subjektem.

Věc C-445/05 Haderer: školské a vysokoškolské vzdělávání

86. Žalovaný daňový úřad v písemných vyjádřeních před Soudním dvorem uplatnil zvláštní námitku proti osvobození ve věci W. Haderer. Uplatňuje, že jeho vyučování v kurzech hrnčířství, keramiky a poskytování „doučování“ neobsahuje „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“, jak je definováno různými vnitrostátními ustanoveními. Zejména není odpovídajícím druhem předem stanoveného programu, což je nezbytným rysem takového vzdělávání.

87. Již jsem dospěla k názoru, že vyučování W. Haderera nemůže být v žádném případě předmětem osvobození. Zdá se mi nicméně důležité uvést, že by nemělo výt vyloučeno z důvodu, který uvádí daňový orgán.

88. Sám předkládající soud je uspokojen tím, že oblasti pokryté výukou zdá se skutečně představují „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ a je těžké nesouhlasit s takovým posouzením. Jednak „doučování“ musí samozřejmě spadat do této kategorie. A jednak kurzy keramických prací nebo hrnčířství jsou ve školách v Evropě velmi běžné. Ačkoli to možná není přísně akademická činnost, takový výcvik nicméně zajišťuje rozvoj manuálních a uměleckých dovedností tak, že spadá do cílů běžně sledovaných v rámci školského vzdělávání.

89. Pojem školského či vysokoškolského vzdělávání ve smyslu osvobození musí být definován na úrovni Společenství [49]. Mám za to, že tato definice by měla být relativně volná. V opačném případě by mohlo mnoho druhů soukromého vyučování určeného na podporu studentů být předmětem DPH v rozporu se zjevným úmyslem osvobození. Samozřejmě je třeba stanovit hranici mezi vyučováním osvobozeným od daně a čistě rekreační činností s nulovou vzdělávací hodnotou, avšak jakýkoli předmět nebo činnost, v nichž jsou pokyny obvykle vydávány ve školách nebo vysokých školách, musí podle mého názoru být předmětem osvobození, bez ohledu na to, zda spadá do rámce přísně definovaného studijního programu.

48 – Viz bod 6 výše.

49 – Existuje samozřejmě určité množství judikatury týkající se pojmů vzdělávání a výcviku ve spojení se zákazem diskriminace ohledně přístupu k uvedeným službám, ale nelze ji zcela přenést na oblast osvobození od DPH.

90. Mimoto se zdá zásadní a nevyhnutelné, aby pojem „školské a vysokoškolské vzdělávání“ měl tutéž definici v písmenech i) a j). Pokud by se vyhovělo argumentu daňového orgánu, byly by určité druhy vzdělávání a výcviku skutečně poskytovaného ve veřejných vzdělávacích zařízeních vyloučeny z osvobození podle písmene i) se značně problematickými následky.

Závěry

91. Mám proto za to, že Soudní dvůr by měl na otázky položené Hoge Raad der Nederlanden ve věci C-434/05 odpovědět takto:

– Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice Rady 77/388/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že dočasné poskytnutí učitele vzdělávacímu zařízení za účelem poskytování vyučovacích služeb, za které je odpovědné uvedené zařízení, není poskytováním vzdělávání nebo odborného výcviku či rekvalifikace, ale v zásadě představuje poskytování služby s ním úzce související.

– Pro účely osvobození od DPH podle uvedeného ustanovení musí být dotčené plnění uskutečněno subjektem v něm uvedeným a musí splňovat požadavky čl. 13 části A odst. 2 písm. b) téže směrnice, upřesněné Soudním dvorem v rozsudku C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, a případně požadavky čl. 13 části A odst. 2 písm. a).

92. Ve věci C-445/05 mám za to, že Soudní dvůr by měl Bundesfinanzhof odpovědět takto:

– Článek 13 části A odst. 1 písm. j) směrnice 77/388/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování vyučování soukromými učiteli“ nezahrnuje situaci, kdy samostatný učitel uzavře smlouvu se vzdělávacím zařízením za účelem poskytování vyučování studentům v rámci kurzů organizovaných tímto zařízením v jeho prostorách a na jeho odpovědnost, za které uvedené zařízení, a nikoli učitel, obdrží platbu od studentů.