

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)
ze dne 9. února 2006 *

Ve věci C-415/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 24. září 2004, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

Stichting Kinderopvang Enschede,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: F. G. Jacobs,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Stichting Kinderopvang Enschede W. Rouwenhorstem, conseiller fiscal,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. ten Dam, jako zmocněnkyněmi,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. září 2005,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) až i) šesté 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, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Stichting Kinderopvang Enschede (dále jen „nadace“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ohledně vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou odvedla v období od 1. ledna do 31. března 1998.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 13 část A odst. 1 písm. g) až i) a čl. 13 část A odst. 2 šesté směrnice zní takto:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

- g) poskytování služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;
- h) poskytování služeb a dodání zboží úzce související s ochranou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;
- 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;

[...]

2. a) [...]

- 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;

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

Vnitrostátní právní úprava

- 4 Článek 11 odst. 1 písm. f) zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve znění použitelném na zdaňovací období dotčené ve věci v původním řízení (dále jen „zákon z roku 1968“) stanoví:

„Článek 11

1. Za podmínek stanovených nařízením orgánu veřejné správy je od daně osvobozeno:

[...]

- f. dodání zboží a poskytování služeb sociální nebo kulturní povahy určené nařízením orgánu veřejné správy za podmínky, že podnikatel neusiluje o dosahování zisku a že nedochází k závažnému narušení podmínek hospodářské soutěže vůči podnikatelům, kteří o dosahování zisku usilují.“

- 5 Článek 7 odst. 1 prováděcího nařízení z roku 1968 o dani z obratu (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) ze dne 12. srpna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 423), ve znění použitelném na zdaňovací období dotčené ve věci v původním řízení (dále jen „prováděcí nařízení“), stanoví:

„Za dodání zboží a poskytování služeb sociální nebo kulturní povahy ve smyslu čl. 11 odst. 1 písm. f) zákona [z roku 1968] je považováno dodání zboží a poskytování služeb uvedené v příloze B tohoto nařízení.“

- 6 Příloha B písm. b) bod 6 prováděcího nařízení uvádí zejména:

„Dodání zboží a poskytování služeb ve smyslu článku 7 nařízení, které je jako takové uskutečňováno institucemi uvedenými dále, pokud neusilují o dosahování zisku:

[...]

6. Instituce péče o děti a školy pro děti s dlouhodobými onemocněními.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Nadace je neziskovou institucí, která v různých prostředích zajišťuje péči o předškolní děti a nabízí péči o školní děti v mimoškolních hodinách. Krom toho

vede seznam denních pečovatелů, kteří zajišťují péči o děti ve svých bydlištích poté, co byli prověřeni touto institucí. Denní pečovatелé mohou být proškoleni na náklady nadace. Rodiče, kteří se rozhodnou pro péči o své děti u denního pečovatele, jsou nadací spojeni s denním pečovatelem uvedeným v jejím seznamu, který nejvíce odpovídá jejich přáním. Poté nadace slouží jako zprostředkovatel při uzavírání písemné smlouvy mezi rodiči dítěte a denními pečovateli. Pokud, po určité době, jedna ze smluvních stran nehodlá smlouvu prodloužit nebo pokud nejsou její podmínky dodržovány, mohou rodiče dítěte znovu využít služeb nadace. Nadaci nevzniká odpovědnost za škodu, která by mohla vzniknout z nedodržení smlouvy. Rovněž neručí za to, že denní pečovatелé skutečně budou péči v požadovaných hodinách zajišťovat.

- 8 Za služby, které nadace poskytovala jako zprostředkovatel, fakturovala rodičům v průběhu období dotčeného ve věci v původním řízení částku 3,45 NGL za dítě a hodinu, kdy byla služba denního pečovatele využívána. Rodiče krom toho hradili posledně uvedeným částku 5 NGL za dítě a hodinu.
- 9 Z důvodu poskytování těchto služeb nadace odvedla na základě daňového přiznání za období od 1. ledna do 31. března 1998, částku 6 424 NGL z titulu DPH. Podala nicméně stížnost k příslušnému správci daně a žádala o vrácení této daně na základě čl. 11 odst. 1 písm. f) zákona z roku 1968, ve spojení s čl. 7 odst. 1 prováděcího nařízení, jakož i přílohy B písm. b) bodu 6 tohoto nařízení, tvrdíc, že z těchto ustanovení vyplývá, že poskytování těchto služeb je osvobozeno od DPH. Tato stížnost byla uvedeným správcem daně zamítnuta.
- 10 Nadace podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu k Gerechtshof te Arnhem, který jí vyhověl rozsudkem ze dne 9. dubna 2001, kterým rozhodnutí

zrušil. Staatssecretaris van Financiën podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

- 11 Hoge Raad der Nederlanden se za těchto podmínek rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat čl. 13 část A odst. 1 písm. g), h) a i) šesté směrnice v tom smyslu, že poskytování služeb popsané [v předkládacím usnesení], spočívající ve zprostředkování péče o předškolní děti a v mimoškolních hodinách o školní děti zajišťované v bydlištích denních pečovatелů, musí být kvalifikováno jako poskytování služeb ve smyslu jednoho nebo více těchto ustanovení?“

K předběžné otázce

- 12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda takové zprostředkovatelské služby mezi rodiči dítěte, o které je pečováno, a denními pečovateli, jako jsou služby poskytované nadací, jsou osvobozeny od DPH jako služby úzce související se sociální péčí, sociálním zabezpečením, ochranou dětí nebo mládeže, nebo vzděláváním dětí a mládeže.

- 13 Úvodem je namístě připomenout, že podle judikatury je třeba osvobození od daně, která jsou upravena v článku 13 šesté směrnice, vykládat restriktivně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (viz zejména rozsudky ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29, a ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 15). Uvedená osvobození představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdlům při používání režimu DPH mezi členskými státy (viz zejména rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 21, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 15).
- 14 Krom toho je účelem čl. 13 části A šesté směrnice osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu. Toto ustanovení nicméně nevylučuje všechny činnosti ve veřejném zájmu z použití DPH, nýbrž výlučně ty, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (viz zejména rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 60, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 16).
- 15 Aby služby poskytované nadací v postavení zprostředkovatele mohly být osvobozeny z titulu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) až i) šesté směrnice, musí úzce souviset s jednou z činností definovaných v těchto ustanoveních.
- 16 Zprv je tedy třeba ověřit, zda péče o děti denními pečovateli, se kterou souvisejí služby poskytované nadací v postavení zprostředkovatele, může spadat pod jednu z činností upravených v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) až i) šesté směrnice, tedy sociální péči, sociální zabezpečení, ochranu dětí nebo mládeže nebo vzdělávání dětí a mládeže.

- 17 Není zpochybňováno, že péče denních pečovatelů o děti může být považována za poskytování služeb spadající pod sociální péči, sociální zabezpečení, ochranu dětí nebo mládeže nebo vzdělávání dětí a mládeže ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice.
- 18 Nizozemská vláda má nicméně za to, že péče o děti není službou, která spadá pod oblast vzdělávání dětí nebo mládeže, a tudíž má za to, že uvedený odstavec 1 písm. i) nemůže být vzat v úvahu pro řešení takového sporu, jako je spor ve věci v původním řízení.
- 19 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že údaje, které má Soudní dvůr k dispozici, mu neumožňují s jistotou stanovit, zda je vzdělávání považováno za nedílnou součást péče o děti poskytovanou denními pečovateli. S přihlédnutím k úvahám rozvedeným v bodu 17 tohoto rozsudku, není nutné o této otázce rozhodnout.
- 20 Péče denních pečovatelů o děti tak může náležet přinejmenším do dvou kategorií osvobození od daně uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice.
- 21 Zadruhé je třeba uvést, že je mezi účastníky původního řízení nesporné, že nadace je subjektem, který dotyčný členský stát uznal ve smyslu čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice. Nizozemská vláda a Komise Evropských společenství mají za to, že je nezbytné, aby denní pečovatelé rovněž splňovali toto kritérium. V tomto ohledu mají za to, že služby poskytované nadací v postavení zprostředkovatele nemohou být

osvobozeny od daně, pokud služba, se kterou úzce souvisí, sama nesplňuje všechny podmínky nezbytné pro osvobození od daně.

- 22 V tomto ohledu nizozemská vláda právem odkazuje na znění čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice, podle kterého „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“. Z těchto ustanovení totiž vyplývá, že hlavní plnění, se kterým dotčené dodání zboží nebo poskytnutí služeb úzce souvisí, musí být rovněž plněním osvobozeným od daně. Ve věci v původním řízení tak osvobození služeb poskytovaných nadací v postavení zprostředkovatele mezi rodiči dítěte, o které je pečováno, a denními pečovateli předpokládá, že služba péče o děti poskytovaná posledně uvedenými je sama od DPH osvobozena.

- 23 Vzhledem k tomu, že denní pečovatelé jsou nezávislé osoby, které nemohou být považovány za veřejnoprávní subjekty, služby péče o děti mohou být osvobozeny od DPH z titulu čl. 13 části A odst. 1) písm. g) nebo h) šesté směrnice pouze v rozsahu, v němž jsou poskytovány „subjektem uznaným dotyčným členským státem za subjekt sociální povahy“. Vnitrostátní orgány v tomto ohledu disponují posuzovací pravomocí, kterou musí vykonávat v souladu s právem Společenství (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, body 48 až 53). Soudní dvůr v této otázce zejména rozhodl, že čl. 13 část A odst. 1) písm. g) šesté směrnice nevylučuje z prospěchu z osvobození od daně fyzické osoby, které provozují podnik, v projednávané věci soukromoprávní entitu usilující o dosahování zisku (výše vedený rozsudek Kingscrest Associates Montecello, bod 36). Předkládajícímu soudu přísluší, aby stanovil, zda služby péče poskytované denními pečovateli splňují podmínky osvobození stanovené v uvedených ustanoveních, zejména kritérium „sociální povahy“, jež musí být poskytovateli přiznána.

- 24 Zatřetí, aby byly služby poskytované nadací v postavení zprostředkovatele osvobozeny od DPH z titulu čl. 13 část A odst. 1 písm. g) až i) šesté směrnice, musí úzce souviset se službami péče o děti. Komise a nizozemská vláda zpochybňují existenci takového pouta a opírají se zejména o rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, Recueil, s. I-5811), ve kterém nebyla připuštěna možnost osvobodit z titulu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice výzkumné činnosti vykonávané úplatně veřejnými institucemi vysokoškolského vzdělávání. Soudní dvůr v bodu 49 uvedeného rozsudku rozhodl, že poskytování takových služeb úzce nesouvisí s vysokoškolským vzděláváním poté, co v bodu 48 téhož rozsudku konstatoval, že „ačkoliv provádění takových projektů může být považováno za velmi užitečné pro vysokoškolské vzdělávání, není nezbytné pro dosažení cíle jím sledovaného“.
- 25 Bez ohledu na výklad výrazu „úzce související“ v rámci čl. 13 části A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice, její čl. 13 část A odst. 2 písm. b) v každém případě podřizuje osvobození od daně podmínce, že dotyčné dodání zboží nebo poskytování služeb je nezbytné pro poskytování plnění osvobozených od daně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 26). Z toho vyplývá, že ve věci v původním řízení mohou být služby poskytované nadací v postavení zprostředkovatele osvobozeny od daně pouze tehdy, pokud je prokázáno, že jsou nezbytné pro službu péče o děti.
- 26 V tomto ohledu nadace tvrdí, že by rodiče neměli přístup ke službě péče o děti poskytované denními pečovateli, pokud by nevyužili služeb, které nadace poskytuje v postavení zprostředkovatele, zatímco nizozemská vláda a Komise uplatňují, že se kontakt mezi rodiči dětí, o něž má být pečováno a denními pečovateli, může uskutečnit jinými prostředky, jakými jsou inzerce nebo obchodní agentury.

- 27 Jak to právem uvedl generální advokát v bodech 55 až 57 svého stanoviska, pouhá skutečnost, že je veden seznam všech osob, o kterých je známo, že zajišťují péči o děti, a poskytování tohoto seznamu rodičům, nemůže být kvalifikována jako nezbytná služba. Pokud naproti tomu činnosti ověřování údajů o denních pečovateli a jejich školení umožňují vybrat pouze kompetentní a spolehlivé denní pečovatele, kteří mohou zajistit, že služba péče o děti je na vyšší úrovni nežli ta, kterou by rodiče mohli získat, pokud by nevyužili služeb poskytovaných touto institucí, pak tyto činnosti mohou být považovány za nezbytné k poskytování kvalitní péče o děti.
- 28 Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda, vzhledem ke skutkovým okolnostem sporu, který mu byl předložen, služba péče o děti, kterou využívají rodiče z důvodu služeb poskytovaných nadací v jejím postavení zprostředkovatele mezi posledně uvedenými a denními pečovateli, je takové povahy a kvality, že by nebylo možné získat službu totožné hodnoty bez použití takové služby zprostředkovatele, jako je služba nabízená nadací.
- 29 Nizozemská vláda krom toho podpůrně uplatňuje, že uvedené poskytování služeb musí být vyloučeno z osvobození z titulu čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice, protože jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro nadaci poskytovaním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH. Nicméně, jelikož přezkum takového argumentu vyžaduje zejména posouzení skutkových otázek, ke kterému není příslušný Soudní dvůr rozhodující o žádosti o předběžné otázce, přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil jeho opodstatněnost, bera v úvahu všechny konkrétní skutečnosti sporu v původním řízení.

- 30 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice ve spojení s odst. 2 písm. b) téhož článku musí být vykládán v tom smyslu, že služby poskytované v postavení zprostředkovatele mezi osobami, které poptávají službu péče o děti, a osobami, které ji nabízí, veřejnoprávním subjektem nebo subjektem uznaným dotyčným členským státem za subjekt sociální povahy, mohou být osvobozeny od daně z titulu uvedených ustanovení, pouze pokud:

- sama služba péče o děti splňuje podmínky osvobození stanovené těmito ustanoveními;
- tato služba je takové povahy a kvality, že by rodičům nemohlo být zajištěno, že získají službu totožné hodnoty bez využití takové služby zprostředkovatele, jakou je služba, která je předmětem sporu v původním řízení;
- základním účelem těchto služeb zprostředkovatele není získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytování plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

K nákladům řízení

- 31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 13 část A odst. 1 písm. g) a h) šesté 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 ve spojení s odst. 2 písm. b) téhož článku musí být vykládán v tom smyslu, že služby poskytované v postavení zprostředkovatele mezi osobami, které poptávají službu péče o děti, a osobami, které ji nabízí, veřejnoprávním subjektem nebo subjektem uznaným dotyčným členským státem za subjekt sociální povahy mohou být osvobozeny od daně z titulu uvedených ustanovení, pouze pokud:

- sama služba péče o děti splňuje podmínky osvobození stanovené těmito ustanoveními;
- tato služba je takové povahy a kvality, že by rodičům nemohlo být zajištěno, že získají službu totožné hodnoty bez využití takové služby zprostředkovatele, jakou je služba, která je předmětem sporu v původním řízení;

- **základním účelem těchto služeb zprostředkovatele není získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.**

Podpisy.