



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. března 2010*

„Nesplnění povinnosti státem – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 13 a 132 – Veřejnoprávní subjekty – Postavení orgánů veřejné moci – Činnosti – Nepodléhání dani – Osvobození – Sociokulturní odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání – ‚Euroregiony‘ – Podpora pracovní mobility – Poskytnutí pracovníků – Důkazní břemeno“

Ve věci C-79/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 23. února 2009,

Evropská komise, zastoupená D. Triantafyllouem a W. Roelsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Nizozemskému království, zastoupenému C. M. Wissels, jakož i D. J. M. de Grave a Y. de Vries, jako zmocněnci,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Rosas, U. Løhmus, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska, vydává tento

Rozsudek

* Jednací jazyk: nizozemština.

- 1 Komise Evropských společenství se žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Nizozemské království tím, že přiznalo osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání, v „euroregionech“ a v rámci podpory pracovní mobility, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 odst. 1 písm. c), článku 13, čl. 24 odst. 1 a článku 132 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 2 Směrnice 2006/112 zrušila a nahradila od 1. ledna 2007 stávající právní předpisy Společenství v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí 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. 1997, L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).
- 3 První a třetí bod odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí, že přepracování šesté směrnice bylo nezbytné pro to, aby všechna ustanovení byla uspořádána jasným a racionálním způsobem v pozměněné struktuře a znění, v zásadě však nepřinesla žádné věcné změny.
- 4 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 5 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 6 Článek 13 uvedené směrnice stanoví:

„1. Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.

2. Členské státy mohou činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článků 132, [...] považovat za činnosti, které tyto subjekty vykonávají jako orgány veřejné moci.“

7 Článek 24 odst. 1 směrnice 2006/112 zní takto:

„Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

8 Článek 132 obsažený v kapitole 2 nazvané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“ a zařazené do hlavy IX této směrnice, která je nazvána „Osvobození od daně“, stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavů a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]

g) poskytnutí 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;

[...]

i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]

n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem;

o) poskytnutí služeb a dodání zboží subjekty, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen b), g), [...], i), [...] a n), při akcích pořádaných za účelem shromažďování finančních prostředků výhradně pro jejich vlastní použití, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

[...]

2. Pro účely odst. 1 písm. o) mohou členské státy zavést jakákoli nezbytná omezení, zejména pokud jde o počet akcí nebo výši příjmů zakládajících nárok na osvobození od daně.“

9 Článek 134 směrnice 2006/112, obsažený v téže kapitole, stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), [...], i) [...] a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně;

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Mezinárodní právní úprava

10 Cílem dodatkového protokolu k Evropské rámcové úmluvě o přeshraniční spolupráci mezi územními orgány, uzavřeného dne 9. listopadu 1995 v rámci Rady Evropy, je usnadnit a rozvíjet uvedenou spolupráci v přeshraničních regionech, zejména prostřednictvím orgánů přeshraniční spolupráce vytvářených územními společenstvími nebo úřady a obecně nazývaných „euroregiony“.

11 Podle čl. 4 odst. 2 tohoto protokolu tyto orgány přeshraniční spolupráce vykonávají úkoly, jež jim jsou svěřeny územními společenstvími nebo národními úřady, v souladu s jejich účelem a způsobem upraveným v národním právu.

Vnitrostátní právní úprava

12 Článek 11 Wet op de omzetbelasting (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329) stanoví:

„1. Za podmínek, které budou upřesněny nařízením orgánu veřejné správy, jsou od DPH osvobozeny:

[...]

c. péče poskytovaná osobám, které jsou v zařízeních, jakož i veškeré s nimi související úkony, včetně podávání pokrmů a nápojů, léčiv a obvazů;

[...]

f. dodávky zboží a poskytování služeb sociální a kulturní povahy stanovené nařízením orgánu veřejné správy za podmínky, že cílem osoby povinné k dani není dosahování zisku a že nedochází k vážnému narušení hospodářské soutěže ve srovnání s osobami povinnými k dani, jejichž cílem je dosahování zisku;

g. 1° lékařská péče poskytovaná v rámci výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání upravených *Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg* [zákon o povoláních v oblasti individuální zdravotní péče] nebo na jeho základě, jakož i lékařská péče poskytovaná psychology; [...];

2° služby uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a) až e) včetně a h) *Besluit zorgaanspraken* [vyhláška o právech na péči] [poskytované na základě *Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten* [obecný zákon o zvláštních výdajích na zdravotní péči]), které jsou poskytovány osobám, u nichž bylo zjištěno ve zprávě vyhotovené na základě obecného zákona o zvláštních výdajích na zdravotní péči, že potřebují péči uvedenou pod písmeny a) až e) včetně a h), jakož i pomoc v domácnosti ve smyslu *Wet maatschappelijke ondersteuning* [zákon o sociální pomoci] poskytované osobám, u kterých byla v souladu s tímto zákonem zjištěna potřeba této pomoci. [...];

[...]

o. poskytování:

1° vzdělání, včetně služeb a plnění úzce souvisejících se vzděláváním, vzdělávacími institucemi určenými zákony o vzdělávání nebo na jejich základě, které podléhají zákonem předepsanému dohledu Národního vzdělávání nebo jinému dohledu ministra pověřeného dotýcnou oblastí vzdělávání;

2° vzdělání určeného nařízením veřejné správy, včetně služeb a dodávek s ním úzce souvisejících; [...];

[...]

2. [...] Úzce související dodávky zboží a služeb ve smyslu odstavce 1, většiny, písm. [...] o) body 1° a 2° jsou vyňaty z osvobození od daně:

a. pokud nejsou nezbytné k výkonu činností osvobozených od daně;

b. pokud je jejich hlavním účelem poskytnout instituci dodatečné příjmy výkonem činností prováděných v přímém soutěžním vztahu se zdanitelnými činnostmi obchodních podniků.“

- 13 Vyhláškou ze dne 14. března 2007, nazvanou „Daň z přidané hodnoty: poskytnutí pracovníků“ (č. CPP 2007/347M, *Staatscourant* 2007, č. 57, dále jen „vyhláška z roku 2007“) stanovil ministr financí pravidla použitelná na poskytnutí pracovníků v některých konkrétních odvětvích. Tato vyhláška zní následovně:

„1. Úvod

Tato vyhláška upravuje použití zákona, pokud jde o poskytnutí pracovníků. Tato služba v zásadě podléhá výběru DPH. Domnívám se, že v určitých situacích je třeba od výběru DPH upustit. Tyto situace jsou popsány v této vyhlášce. V případě, kdy na základě této vyhlášky není DPH vybírána, nelze provádět odpočet daně na vstupu.

[...]

2. Všeobecná ustanovení

V rámci této vyhlášky se poskytnutím pracovníků rozumí situace, kdy zaměstnavatel poskytne pracovníka jinému zaměstnavateli, aby vykonával činnost pod dohledem nebo vedením poslední uvedeného zaměstnavatele. V tomto případě se hovoří mimo jiné o vyslání, dodání, poskytnutí atd. Skutečnost, že pracovník má specifické technické znalosti spojené či nespojené s profesní odpovědností související s jeho povoláním, nevylučuje, aby tento pracovník vykonával činnosti pod dohledem nebo vedením jiného zaměstnavatele. [...]

3. Poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví

3.1 Všeobecná ustanovení

Poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví může být osvobozeno od DPH, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) Pracovníci musí být poskytnuti subjektu (instituci) uvedenému pod položkou b přílohy B nebo uznanému inspektorem jako instituce plnící funkce sociální nebo kulturní povahy (část c přílohy B).
- b) Poskytnutí musí mít strukturální povahu, což musí vyplývat z pracovní smlouvy, kterou pracovník uzavřel s formálním zaměstnavatelem. Tato smlouva musí být v zásadě uzavřena na dobu neurčitou. V případě pracovní smlouvy na dobu určitou musí být ze skutečností a okolností možné dovodit, že úmyslem jak pracovníka, tak zaměstnavatele bylo přeměnit smlouvu na dobu určitou na smlouvu na dobu neurčitou ihned po skončení platnosti první uvedené smlouvy.
- c) Subjekt nebo subjekty, kde bude pracovník skutečně vykonávat činnost, se musí plně účastnit přijímacího řízení tohoto pracovníka. Tato podmínka neplatí pro případy, kdy je pracovník poté, co nejprve pracoval po určitou dobu pouze pro formálního zaměstnavatele, strukturálně poskytnut jinému subjektu na část pracovní doby, kterou má k dispozici, nebo na celou tuto dobu.
- d) Pracovník musí v zásadě vykonávat činnost u subjektu, který má být uveden v pracovní smlouvě. Plnění může být osvobozeno od DPH i tehdy, když pracovník pracuje u více než jednoho subjektu, za podmínky, že strukturálně pracuje u těchto jiných subjektů, které musí být uvedeny ve smlouvě. Poskytnutí pracovníka však nemůže být osvobozeno od DPH, pokud tento pracovník pracuje u různých subjektů vždy po poměrně krátkou dobu.
- e) Na dotyčného pracovníka se musí vztahovat kolektivní smlouva, již se řídí jeden či více subjektů, u kterých pracovník skutečně vykonává činnost.
- f) Odměna za poskytnutí pracovníků se musí omezit na hrubé mzdové náklady dotyčného pracovníka nebo pracovníků. Výpočet přiměřené odměny za práce spojené s účastí v postavení formálního zaměstnavatele nebrání tomu, aby bylo plnění osvobozeno od DPH. Poskytnutí pracovníků však nemůže být uskutečněno za účelem dosažení zisku ani vytvářet zisk. Související provozní přebytek ostatně nevede přímo k výběru DPH.
- g) Pokud vztah mezi tím, kdo poskytuje pracovníky (poskytovatel), a tím, u koho tito pracovníci skutečně vykonávají činnost (hostitel) skončí, je hostitel odpovědný za důsledky ukončení tohoto vztahu pro stávající pracovní smlouvu nebo smlouvy uzavřené mezi poskytovatelem a osobami pracujícími u hostitele, a to až do skončení vztahu. [...]

Podstatou podmínek uvedených výše pod písm. b) až g) včetně je, že hostitel má z věcného hlediska postavení zaměstnavatele, o čemž jednoznačně svědčí podmínka pod písm. g), podle níž musí být hostitel odpovědný za finanční podmínky ukončení poskytnutí pracovníků. V praxi se ukazuje, že pokud je tato podmínka splněna, jsou obvykle splněny i ostatní podmínky [stanovené pod písm. b) až f)] [...] Pokud hostitel nenese odpovědnost za důsledky, které má nebo může mít ukončení poskytnutí pracovníků, [...] existuje vysoká pravděpodobnost, že dochází k narušení hospodářské soutěže ve vztahu ke komerčním subjektům zprostředkovávajícím práci. Nesplnění podmínky pod písm. g) má tedy automaticky za následek, že plnění spočívající v poskytnutí pracovníků podléhá DPH.

[...]

4. Poskytnutí pracovníků v odvětví zdravotnictví

4.1 Všeobecná ustanovení

Poskytnutí pracovníků v odvětví zdravotnictví může být osvobozeno od DPH, pokud jsou splněny určité podmínky. Tyto podmínky jsou celkově stejné jako podmínky vztahující se na sociokulturní odvětví. Podmínky uvedené pod bodem 3.1 této vyhlášky pod písmeny b), c), d), f) a g) se použijí rovněž na poskytnutí pracovníků v odvětví zdravotnictví. Kromě těchto podmínek se použijí rovněž následující podmínky:

- a) pracovníci musí být poskytnuti subjektem, který má v souvislosti se svými primárními činnostmi nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. c) nebo g) zákona [o DPH];
- b) pracovníci musí být poskytnuti subjektu, který má nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. c), f), g) nebo o) zákona [o DPH], pokud jde o plnění, do kterých jsou dotčení pracovníci zapojeni;
- c) na dotčeného pracovníka se musí vztahovat kolektivní smlouva, nebo obecný statut použitelný na subjekty, které mají nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. c), f), g) nebo o) zákona [o DPH].

Pokud jde o podstatu a dosah výše uvedených podmínek, odkazují na poslední pododstavec bodu 3.1 této vyhlášky.

[...]

5. Poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání

Vysílání pedagogických pracovníků za úplatu je službou podléhající DPH. V určitých situacích však lze upustit od výběru DPH z poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání. Toto osvobození je možné, pokud jsou splněny určité podmínky. [...]

5.1 Poskytnutí vědeckých pracovníků

Vzájemné poskytnutí vědeckých pracovníků vědeckými vzdělávacími zařízeními může být osvobozeno od DPH, pokud jsou splněny určité podmínky. Tyto podmínky jsou celkově stejné jako ty, které se použijí na osvobození od DPH při poskytnutí pracovníků v sociokulturním

odvětví. Podmínky uvedené pod bodem 3.1 této vyhlášky pod písmeny b), c), d), f) a g) se tudíž použijí i na vzájemné poskytnutí vědeckých pracovníků vědeckými vzdělávacími zařízeními. Kromě těchto podmínek se použijí rovněž následující podmínky:

- a) pracovníci musí být poskytnuti subjektem, který má v souvislosti se svými primárními činnostmi nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. o) zákona [o DPH];
- b) pracovníci musí být poskytnuti subjektu, který má nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. o) zákona [o DPH], pokud jde o plnění, pro která jsou dotčení pracovníci přijímáni;
- c) na dotčeného pracovníka se musí vztahovat kolektivní smlouva, nebo obecný statut použitelný na subjekty, které mají nárok na osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. o) zákona [o DPH]. [...]

5.2 Činnosti pedagogických pracovníků v rámci odborových organizací

[...] Vzdělávací zařízení, která zaměstnávají pracovníky, aby nahradili pracovníky, kteří dočasně vykonávají činnost v rámci odborové organizace, se mohou domáhat náhrady nákladů spojených s těmito nahrazujícími pracovníky. V takové situaci vzdělávací zařízení neplatí žádnou DPH z odměny, kterou obdrží v souvislosti s (dočasným) zaměstnáním nahrazujících pracovníků. Toto pravidlo se nepoužije, pokud zařízení pobírá odměnu nezávisle na (dočasném) nahrazení svého pracovníka. V takovém případě musí dotčené zařízení odvést DPH z obdržené odměny.

6. Poskytnutí pracovníků veřejnoprávními subjekty „euroregionům“

Za účelem podpory přeshraniční spolupráce na regionální úrovni vypracovala [Evropská unie] rámcovou úmluvu, na jejímž základě Nizozemsko uzavřelo dohody o spolupráci s Belgií a Německem. [...]

V současné době existuje několik strukturovaných forem spolupráce. Činnost těchto partnerství (dále nazývaných „euroregiony“) se týká mimo jiné cestovního ruchu, volnočasových aktivit, ekonomiky, silniční dopravy, kultury a dobrých životních podmínek. [...] Organizace a struktura euroregionů jsou různé. Některé euroregiony mají neformální povahu. Jiné jsou soukromoprávními subjekty. Ostatní euroregiony jsou veřejnoprávními organizacemi nebo se jimi zamýšlejí stát.

Stejně jako právnické osoby veřejného práva mohou přeshraniční veřejnoprávní entity zaměstnávat úředníky nebo zaměstnávat pracovníky podle pravidel soukromého práva, přičemž hlavním pravidlem je, že se na všechny pracovníky vztahuje právo země, ve které je veřejnoprávní entita usazena. Nizozemským pracovníkům pracujícím pro euroregion se sídlem v Belgii nebo v Německu to způsobuje problémy týkající se jejich právního postavení (sociální zabezpečení podle belgického nebo německého práva, přerušení doby pro vznik nároku na důchod atd.). Tyto problémy lze rovněž vyřešit prostřednictvím poskytnutí pracovníků.

Ve výše popsaných situacích jsem pro to, aby bylo poskytnutí pracovníků osvobozeno od DPH. Toto osvobození je možné za podmínky, že poskytnutí má strukturální charakter a že dotčený euroregion věcně vystupuje jakožto zaměstnavatel. Tyto podmínky jsou splněny:

- a) pokud je pracovní poměr s formálním zaměstnavatelem nebo zaměstnání u něj sjednáno na dobu neurčitou;
- b) pokud euroregion, v němž pracovník nebo úředník vykonává činnost, je (nebo byl) úzce zapojen do přijímacího řízení této osoby;
- c) pokud pracovník vykonává činnost u euroregionu, jenž musí být upřesněn v pracovní smlouvě s formálním zaměstnavatelem, která je v té době v platnosti;
- d) pokud je odměna za poskytnutí omezena na hrubé mzdové náklady dotčených pracovníků nebo úředníků;
- e) a pokud je euroregion odpovědný za důsledky ukončení vztahu mezi veřejnoprávní entitou, která poskytuje pracovníky, a euroregionem. [...] Zde uvedená odpovědnost se týká finančních důsledků, které bude mít ukončení uvedeného poměru pro euroregion. [...].

[...]

8. Podpora pracovní mobility

8.1 Podpora pracovní mobility pracovníků veřejnoprávních subjektů

Veřejnoprávní subjekty čím dál tím více podporují mobilitu svých pracovníků tím, že poskytují některé z nich za úplatu jiné organizaci, ve které mohou tito pracovníci získat nové znalosti a rozvíjet svou praxi.

Poskytnutí pracovníků v rámci podpory pracovní mobility ze strany veřejnoprávních subjektů, pro něž je podpora pracovní mobility nedílnou součástí personální politiky, má zvláštní povahu. Z tohoto důvodu schvaluji osvobození této praxe od DPH za určitých podmínek:

- a) K poskytnutí musí dojít v rámci opatření na podporu pracovní mobility a zaměřených na všechny pracovníky dotčeného veřejnoprávního subjektu.
- b) Poskytnutí musí být zaznamenáno v písemné dohodě mezi veřejnoprávním subjektem, který pracovníky poskytuje, dotčeným pracovníkem a dotčeným příjemcem. V písemné dohodě musí být uvedeno:
 - 1. že se jedná o poskytnutí v rámci podpory pracovní mobility;
 - 2. doba poskytování. Osvobození od daně se přizná pouze tehdy, pokud toto období nepřekročí dvanáct měsíců.
- c) Dotčení pracovníci před poskytnutím skutečně pracovali ve veřejnoprávním subjektu po nepřerušenu dobu nejméně tří let.
- d) Každý pracovník může být poskytnut nejvýše dvakrát. Poskytnutí zůstává osvobozeno od DPH pouze tehdy, pokud dotčený pracovník není poskytován téže organizaci podruhé.

- e) Každé pracovní místo, které se stalo dočasně neobsazeným ve veřejnoprávním subjektu, který v rámci podpory pracovní mobility poskytuje pracovníky, v zásadě nesmí být určeno „k obsazení“. [...]
- f) Veřejnoprávní subjekt, který poskytuje pracovníky v rámci podpory pracovní mobility, má po určité době povinnost znovu u sebe zaměstnat poskytnuté osoby, pokud si to přejí.
- g) Odměna za poskytnutí se musí omezit na hrubé mzdové náklady dotyčného pracovníka. Zohlednění zvýšení (na obecné náklady) veřejným subjektem brání osvobození od daně.

Osvobození od DPH se vztahuje pouze na první dvanáctiměsíční období poskytnutí. Pokud po uplynutí tohoto období uzavřou tytéž smluvní strany novou smlouvu, podle které je dotyčný pracovník znovu poskytnut za stejných podmínek na dobu nejvýše jednoho roku, musí být DPH fakturována. Pokud se později ukáže, že poskytnutí trvalo déle než dohodnutá maximální doba dvanácti měsíců, osvobození se neuplatní. V takovém případě musí veřejnoprávní subjekt odvést DPH za celé období poskytnutí (tedy rovněž za prvních dvanáct měsíců).

8.2 Podpora pracovní mobility pedagogických pracovníků

Jakékoli poskytnutí:

- a) k němuž dochází v rámci podpory pracovní mobility,
- b) které se týká osob vykonávajících činnost v odvětví vzdělávání (dále jen „pedagogický pracovník“),
- c) které se však netýká pracovníků veřejnoprávního subjektu,

je osvobozeno od DPH, pokud jsou splněny podmínky definované pod bodem 8.1 písm. a) až g).

[...]“

Postup před zahájením soudního řízení

- 14 Komise zaslala dne 23. října 2007 Nizozemskému království na základě článku 226 ES výzvu dopisem, v níž uvedla, že ustanovení obsažená ve vyhlášce z roku 2007 jsou podle všeho neslučitelná s čl. 2 odst. 1 písm. c), články 13, 24 a 132 směrnice 2006/112 v rozsahu, v němž přiznávají osvobození od DPH u poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví, vzdělávání, jakož i v „euroregionech“ a v rámci podpory pracovní mobility.
- 15 Nizozemské království na tuto výzvu dopisem odpovědělo dopisem ze dne 18. února 2008. Ve své odpovědi vysvětlilo, že článek 132 směrnice 2006/112 a cíl sledovaný touto směrnicí ponechávají dostatečný prostor pro to, aby bylo umožněno osvobození od DPH u recipročního poskytování pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání v případech popsanych v této vyhlášce z roku 2007. Jakýkoli jiný výklad by podle něj vedl ke zvýšení nákladů, které by mohlo omezit dostupnost zdravotní péče a vzdělávání. Pokud jde o poskytnutí pracovníků „euroregionům“, Nizozemské království uvedlo, že integrace do veřejnoprávních vztahů je taková, že je důvodné mít za to, že dotyčné obce a provincie jednají v této oblasti jako veřejnoprávní orgány.

- 16 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, zaslala Nizozemskému království dne 27. června 2008 odůvodněné stanovisko.
- 17 Nizozemské království odpovědělo na toto stanovisko dopisem ze dne 28. srpna 2008, v němž setrvalo na svých argumentech a vyzvalo Komisi, aby změnila své posouzení.
- 18 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s odpovědí poskytnutou tímto členským státem spokojena, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

- 19 Z žaloby vyplývá, že Komise vznáší vůči Nizozemskému království dva žalobní důvody. První z nich vychází v podstatě z porušení článku 132 směrnice 2006/112 spočívajícího v tom, že tento členský stát osvobozuje od DPH poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání. Druhý žalobní důvod vychází v podstatě z porušení článku 13 této směrnice, jelikož uvedený stát stanoví, že poskytnutí pracovníků veřejnoprávními subjekty „euroregionům“ a poskytnutí v rámci podpory pracovní mobility nepodléhá DPH.
- 20 Úvodem je třeba uvést, že Nizozemské království vyjadřuje politování nad tím, že žaloba Komise pouze přebírá znění odůvodněného stanoviska, aniž zohledňuje argumenty předložené v odpovědi na toto stanovisko. Tímto jednáním Komise podle tohoto členského státu nenaplnila jeden ze základních cílů postupu před zahájením soudního řízení, kterým je vymezit spor za účelem případného předložení věci Soudnímu dvoru.
- 21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem postupu před zahájením soudního řízení je dát dotčenému členskému státu příležitost jednak splnit povinnosti, které pro něj vyplývají z unijního práva, a jednak účelně uplatnit důvody na jeho obranu vůči výtkám Komise. Řádný průběh postupu před zahájením soudního řízení je podstatnou zárukou nejen pro ochranu práv dotčeného členského státu, ale rovněž pro zajištění toho, že předmětem případného soudního řízení bude jasně vymezený spor (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2001, Komise v. Francie, C-1/00, EU:C:2001:687, bod 53).
- 22 Postup před zahájením soudního řízení tedy sleduje následující tři cíle: umožnit členskému státu ukončit případné protiprávní jednání, umožnit mu výkon jeho práva na obhajobu a vymezit předmět sporu za účelem případného předložení věci Soudnímu dvoru (rozsudek ze dne 10. prosince 2002, Komise v. Irsko, C-362/01, EU:C:2002:739, bod 18).
- 23 V projednávaném případě přitom není zpochybňováno, že Komise neznemožnila Nizozemskému království ukončit tvrzené protiprávní jednání a nepoškodila jeho právo na obhajobu.
- 24 Pokud jde o okolnost, že Komise v žalobě nezohlednila vyjádření tohoto členského státu v odpovědi na odůvodněné stanovisko, pak i kdyby tato okolnost byla prokázána, neměla by žádný dopad na vymezení předmětu sporu, jelikož jak vyplývá z bodu 17 tohoto rozsudku, Nizozemské království v odpovědi na odůvodněné stanovisko v podstatě setrvalo na svých argumentech předložených v odpovědi na výzvu (obdobně viz výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 20).
- 25 Za těchto podmínek je třeba přezkoumat opodstatněnost tvrzení Komise o nesplnění povinnosti.

- 26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v rámci řízení pro nesplnění povinnosti podle článku 226 ES je na Komisi, aby prokázala existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Je totiž na Komisi, aby předložila Soudnímu dvoru poznatky nezbytné k přezkoumání existence tohoto nesplnění povinnosti, aniž by se mohla opírat o jakoukoli domněnku (viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Nizozemsko, C-408/97, EU:C:2000:427, bod 15, a ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 52).

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení článku 132 směrnice 2006/112 o osvobození od DPH použitelném na poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání

Argumentace účastníků řízení

- 27 Komise tvrdí, že poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání, a to i v rámci pracovní mobility v posledně uvedeném odvětví, musí být podle článků 2, 9 a 24 směrnice 2006/112 zdaněno a že osvobození od daně stanovená v čl. 132 odst. 1 písm. b), c), g), i) a n) se na toto poskytování služeb nepoužijí.
- 28 Co se týče poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání, Komise tvrdí, že nemůže být považováno za plnění „úzce související“ se vzděláváním, které by tudíž podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 podléhalo stejnému daňovému režimu jako hlavní plnění. Z judikatury Soudního dvora, zejména z rozsudku ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 24), dle Komise totiž vyplývá, že služba může být považována za vedlejší plnění ve vztahu k hlavnímu plnění tehdy, pokud není sama o sobě cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění za co nejlepších podmínek. Zdá se však, že podle nizozemských právních předpisů tomu tak není. Ve skutečnosti představuje poskytnutí pracovníků hlavní plnění a vzdělávací služby mají akcesorickou povahu. Účel vyhlášky z roku 2007 se ostatně odráží v jejím názvu, jenž zní „Poskytnutí pracovníků“.
- 29 V tomto ohledu Komise poznamenává, že na rozdíl od situace ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), v níž Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání lze považovat za poskytnutí úzce související se vzděláváním, poskytnutí popsané v nizozemských právních předpisech není dočasným poskytnutím, ale na základě podmínek stanovených vyhláškou z roku 2007 musí mít strukturální charakter. Ačkoli je pravda, že otázka, která vyvstala v této věci, se omezovala na dočasné plnění úkolů v oblasti vzdělávání, argumentace Soudního dvora jde dále. Z odůvodnění tohoto rozsudku totiž vyplývá, že strukturální poskytnutí pracovníků nespadá pod osvobození od daně stanovená v článku 132 směrnice 2006/112 vzhledem ke skutečnosti, že jak strukturální povaha plnění, tak doba jeho trvání mění povahu tohoto plnění. Jestliže nestrukturální a časově omezené plnění může být považováno za vedlejší plnění, mělo by být dlouhodobé strukturální plnění považováno za hlavní plnění.
- 30 Mimoto Komise uvádí, že druhá podmínka definovaná Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Horizon College, podle níž musí být poskytnutí takové povahy nebo kvality, že bez využití takové služby nelze zajistit, že vzdělávání poskytované přijímajícími zařízeními bude mít rovnocennou hodnotu, není v nizozemských právních předpisech uvedena.

- 31 Podle Komise se tato analýza použije *mutatis mutandis* na poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví a odvětví zdravotnictví. Kromě toho, pokud jde o konkrétní otázku poskytnutí vyučujících v rámci podpory pracovní mobility, z vyhlášky z roku 2007 vyplývá, že toto poskytnutí je především nástrojem řízení lidských zdrojů, a nikoli prostředkem k zajištění co možná nejlepšího vzdělávání. Hlavním cílem je tedy podpora pracovní mobility.
- 32 Nizozemské království vysvětluje, že v sociokulturním odvětví, které se týká pouze „sociální péče a sociálního zabezpečení“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, s vyloučením kulturních plnění, jakož i odvětví zdravotnictví a vzdělávání, si zařízení často vzájemně vypomáhají, a to i za účelem pokrytí personálních potřeb. Tato vzájemná pomoc může mít dočasnou povahu, jako je tomu ve výše uvedeném rozsudku Horizon College, nebo spíše strukturální povahu, což je především případ, kdy dvě zařízení společně přijímají zaměstnance. Výhodou takového strukturálního vztahu je, že z formálního hlediska má pracovník jediného zaměstnavatele, což jej zbavuje komplikací, které by pro něj vyplývaly z několika souběžných pracovních poměrů.
- 33 Nizozemské království má za to, že tato plnění spočívající v poskytnutí pracovníků úzce souvisejí s odpovídajícími hlavními plněními. Ve výše uvedeném rozsudku Horizon College tak Soudní dvůr rozhodl, že dočasné poskytnutí pracovníků vzdělávacím zařízením jinému vzdělávacímu zařízení není samo o sobě cílem, ale prostředkem k zajištění toho, aby hlavní plnění, a sice poskytování vzdělávání přijímajícím zařízením, bylo poskytnuto za co nejlepších podmínek.
- 34 Nizozemské království tvrdí, že ačkoli má Komise zjevně za to, že se tato úvaha neuplatní, pokud pracovníci nejsou poskytnuti jen dočasně, ale strukturálně, neupřesňuje, v jakém ohledu tento strukturální charakter mění plnění natolik, že se již nejedná o vedlejší plnění, ale o samostatné hlavní plnění. Komisi přitom přísluší, aby Soudnímu dvoru poskytla poznatky nezbytné k tomu, aby mohl určit, zda Nizozemské království skutečně nesplnilo svou povinnost. Komise však podle Nizozemského království neposkytla žádný právní nebo skutkový poznatek, který by mohl odůvodnit tvrzení, že poskytnutí pracovníků strukturálním způsobem není prostředkem k zajištění toho, aby hlavní plnění bylo poskytováno za co nejlepších podmínek. Žaloba tedy musí být podle názoru tohoto členského státu zamítnuta pro nesplnění povinnosti uvést odůvodnění, nebo musí být zamítnuta přinejmenším tato část žaloby.
- 35 Nizozemské království je toho názoru, že úvahy Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku Horizon College se neomezují na dočasné poskytnutí pracovníků, ale uplatní se rovněž na strukturální poskytnutí. V uvedeném rozsudku totiž Soudní dvůr neformuloval žádnou podmínku týkající se doby, na kterou jsou pracovníci poskytnuti. Pokud Soudní dvůr odkázal na dočasné poskytování vzdělávání, bylo tomu tak pouze proto, že skutkové okolnosti dotčené v této věci se skutečně týkaly dočasného poskytnutí pracovníků. Z uvedeného rozsudku podle Nizozemského království pouze vyplývá, že aby se jednalo o vedlejší plnění, musí být poskytnutí pracovníků upravené ve vyhlášce z roku 2007 prostředkem k zajištění toho, aby hlavní plnění bylo poskytováno za co nejlepších podmínek.
- 36 Nizozemské království má přitom za to, že strukturální poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví vzdělávání a zdravotnictví tuto podmínku splňuje. Tak například v odvětví vzdělávání je takové poskytnutí vhodným prostředkem k přilákání dobrých vyučujících a k jejich udržení. K zajištění kontinuity, a tudíž kvality vzdělávání, je tedy důležité, aby studenti mohli využívat působení téhož vyučujícího po určitou dobu. Podle názoru tohoto členského státu je totiž zjevné, že k tomu, aby bylo hlavní plnění poskytováno za co nejlepších podmínek, přispívá více

dlouhodobější poskytnutí pracovníků než poskytnutí krátkodobé. Název vyhlášky z roku 2007 je v tomto ohledu podle Nizozemského království irelevantní, jelikož odkazuje pouze na činnost, pro kterou jsou stanovena prováděcí pravidla pro DPH.

- 37 Nizozemské království mimoto konstatuje, že ani v průběhu tohoto řízení, ani ve fázi před zahájením soudního řízení Komise netvrdila, že osvobození od daně zkoumaná v rámci tohoto žalobního důvodu mohou vést k narušení hospodářské soutěže. Nizozemské orgány ostatně v průběhu tohoto řízení podle Nizozemského království nikdy neobdržely stížnost nebo jiný signál, který by poukazoval na takové narušení hospodářské soutěže.
- 38 Konečně Nizozemské království uvádí, že dotčená strukturální poskytnutí jsou rovněž nezbytná k uskutečnění hlavních plnění osvobozených od daně. Tyto formy poskytnutí jsou podle jeho názoru totiž takové povahy a kvality, že bez využití takové služby by nic nezaručilo, že hlavní plnění poskytované dotčeným zařízením bude mít rovnocennou hodnotu. Osvobození od daně stanovená vyhláškou z roku 2007 tedy podle Nizozemského království splňují podmínku uvedenou v článku 134 směrnice 2006/112, podle které musí být dané služby pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně nezbytné. Komise podle tohoto členského státu netvrdila, natož aby prokázala, že tomu tak není.

Závěry Soudního dvora

- 39 Tímto žalobním důvodem Komise tvrdí, že poskytnutí pracovníků upravené vyhláškou z roku 2007 v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání, a to i v rámci pracovní mobility v posledně uvedeném odvětví, nemůže spadat pod osvobození od DPH stanovená v čl. 132 odst. 1 písm. b), c), g), i) a n) směrnice 2006/112, a že tudíž uvedené poskytnutí musí podléhat DPH podle čl. 2 odst. 1 písm. c), článku 9 a čl. 24 odst. 1 této směrnice.
- 40 Za účelem prokázání opodstatněnosti tohoto žalobního důvodu, a v důsledku toho prokázání nesplnění povinnosti, kterého se v tomto bodě mělo dopustit Nizozemské království, uplatňuje Komise jediný argument, a to že v uvedených případech poskytnutí pracovníků nelze mít za to, že spadají pod pojem „úzce související“ činnosti ve smyslu ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 41 Z toho vyplývá, že projednávaný žalobní důvod vznesený Komisí se týká výlučně toho, zda případy poskytnutí pracovníků upravené vyhláškou z roku 2007 v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání, a to i v rámci pracovní mobility v posledně uvedeném odvětví, představují „úzce související“ činnosti ve smyslu relevantních ustanovení uvedeného čl. 132 odst. 1.
- 42 V tomto ohledu je třeba předeslat, že čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, kterého se dovolává Komise na podporu uvedeného žalobního důvodu, jenž se týká „poskytnutí lékařské péče“, nezahrnuje pojem „úzce související“ činnosti, na kterém Komise zakládá tento žalobní důvod, a že Komise nepředložila žádný jiný konkrétní argument nebo poznatek, aby prokázala, že uvedené ustanovení je relevantní pro prokázání tvrzeného nesplnění povinnosti s ohledem na uvedený žalobní důvod.
- 43 Z článku 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora a související judikatury přitom vyplývá, že každý návrh na zahájení řízení musí uvádět předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů a tyto údaje musí být natolik jasné a přesné, aby umožnily žalovanému připravit si obhajobu a Soudnímu dvoru vykonávat přezkum. Z toho vyplývá, že základní skutkové a právní

okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí uceleně a srozumitelně vyplývat ze samotného znění žaloby a že návrhová žádání žaloby musí být formulována jasně, aby se předešlo tomu, že Soudní dvůr rozhodne nad rámec návrhových žádání nebo opomene rozhodnout o některém z žalobních důvodů (viz rozsudky ze dne 26. dubna 2007, Komise v. Finsko, C-195/04, EU:C:2007:248, bod 22 a citovaná judikatura, a ze dne 21. února 2008, Komise v. Itálie, C-412/04, EU:C:2008:102, bod 103).

- 44 Kromě toho, pokud jde o čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112, kterého se Komise rovněž dovolává na podporu prvního žalobního důvodu, je třeba poznamenat, že Nizozemské království v žalobní odpovědi upřesnilo, aniž mu Komise v tomto bodě oponovala, že sociokulturní odvětví uvedené ve vyhlášce z roku 2007 musí být chápáno tak, že odkazuje pouze na „služby sociální péče nebo sociálního zabezpečení“, a nikoli na „poskytnutí kulturních služeb“ ve smyslu uvedeného odstavce 1 písm. n).
- 45 Za těchto podmínek je pro účely posouzení opodstatněnosti prvního žalobního důvodu třeba pouze přezkoumat, zda Komise v žalobě prokázala, že poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání upravené vyhláškou z roku 2007 nespadá pod pojem „úzce související“ činnosti ve smyslu ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b), g) a i) směrnice 2006/112.
- 46 Směrnice 2006/112 stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, který zahrnuje veškeré hospodářské činnosti producentů, obchodníků nebo poskytovatelů služeb. Článek 132 této směrnice však některé činnosti od DPH osvobozuje (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 15, a ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, bod 24).
- 47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury týkající se článku 13, A, odstavce 1 šesté směrnice, jehož ustanovení odpovídají ustanovením článku 132 odst. 1 směrnice 2006/112, vyplývá, že účelem tohoto ustanovení je osvobození určitých činností ve veřejném zájmu od DPH. Nicméně toto osvobození se netýká všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze těch, které jsou v něm podrobně uvedeny a přesně popsány (viz výše uvedené rozsudky Horizon College, bod 14 a citovaná judikatura, a Eulitz, bod 26).
- 48 Z téže judikatury vyplývá, že osvobození uvedená v článku 132 směrnice 2006/112 představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Horizon College, bod 15 a citovaná judikatura, a Eulitz, bod 25).
- 49 Výrazy použité pro označení uvedených výjimek je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Nicméně výklad těchto výrazů musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tudíž neznamená, že by znění ustanovení o osvobozeních uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 mělo být vykládáno způsobem, který by vyloučil jejich účinky (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Horizon College, bod 16 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25, a výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 27).
- 50 Článek 132 odst. 1 písm. b), g) a i) směrnice 2006/112 neobsahuje žádnou definici zde obsaženého pojmu „úzce související“ poskytování služeb. Nicméně ze samotného znění dotčených ustanovení článku 132 vyplývá, že se uvedená ustanovení netýkají poskytování služeb, které nijak nesouvisejí

s „poskytnutím nemocniční a lékařské péče“, „sociální péčí nebo sociálním zabezpečením“ ani s „výchovou a školským nebo vysokoškolským vzděláváním dětí a mládeže, odborným výcvikem nebo rekvalifikací“. Poskytování služeb tedy může být považováno za „úzcе související“ s posledně uvedenými službami pouze tehdy, jsou-li skutečně poskytovány jako vedlejší plnění k těmto službám, které představují hlavní plnění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Horizon College, body 27 a 28 a citovaná judikatura).

- 51 Z judikatury vyplývá, že plnění může být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud je nikoliv samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 24; rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:2003:595, bod 30; ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2007:343, bod 34, a výše uvedený rozsudek Horizon College, bod 29).
- 52 Co se týče poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání, Soudní dvůr v bodě 30 výše uvedeného rozsudku Horizon College v této souvislosti rozhodl, jak tvrdila Komise ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, že poskytnutí učitele vzdělávacím zařízením za úplatu jinému vzdělávacímu zařízení k dočasnému zajišťování vzdělávacích úkolů v rámci odpovědnosti tohoto zařízení představuje plnění, které může být v zásadě kvalifikováno jako poskytování služeb „úzcе souvisejících se vzděláváním“ ve smyslu článku 13, A, odstavec 1 písm. i) šesté směrnice, pokud v případě dočasného nedostatku vyučujících v určitých vzdělávacích zařízeních může poskytnutí těchto kvalifikovaných vyučujících patřících jiným vzdělávacím zařízením umožnit, aby studenti získávali vzdělávání poskytované přijímajícím zařízením za nejvýhodnějších podmínek.
- 53 V rámci projednávané žaloby však Komise tvrdí, že poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání upravené vyhláškou z roku 2007 nemůže být považováno za takové plnění „úzcе související“ se vzděláváním poskytovaným přijímajícími organizacemi, neboť na rozdíl od situace ve výše uvedeném rozsudku Horizon College musí mít uvedené poskytnutí na základě podmínek stanovených v bodě 3 odst. 1 písm. b) této vyhlášky nikoli dočasný, ale strukturální charakter. V takovém případě nemůže být podle Komise poskytnutí pracovníků považováno za „vedlejší plnění“ ve smyslu příslušných ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112, ale naopak samo o sobě představuje cíl, a je tedy samo hlavním plněním. Kromě toho vzhledem k tomu, že vyhláška z roku 2007 obsahuje v bodě 4 odst. 1 a v bodě 5 odst. 1 stejný strukturální požadavek, pokud jde o poskytnutí pracovníků v odvětví sociokulturním a zdravotnictví, táž analýza platí *mutatis mutandis* na tyto případy poskytnutí.
- 54 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že ačkoli se výše uvedený rozsudek Horizon College týkal případu dočasného poskytnutí pracovníků, dočasná nebo strukturální povaha takového poskytnutí pracovníků nemůže být sama o sobě určující pro to, zda toto poskytnutí může být považováno za plnění „úzcе související“ ve smyslu ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. b), g) a i) směrnice 2006/112. V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 51 tohoto rozsudku a ve shodě s tím, jak Soudní dvůr výslovně rozhodl v bodech 29 a 30 výše uvedeného rozsudku Horizon College, je totiž za tímto účelem třeba pouze přezkoumat, zda uvedené poskytnutí není samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.
- 55 Na podporu své argumentace, podle které poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání upravené vyhláškou z roku 2007 nepředstavuje takové „úzcе související“ plnění, se Komise omezuje na zdůraznění strukturální povahy tohoto poskytnutí, která podle ní nutně znamená, že takové poskytnutí nemůže být v žádném případě považováno za vedlejší plnění k plnění hlavnímu.

- 56 Komise však nepředložila žádný konkrétní poznatek, aby prokázala, proč takové strukturální poskytnutí pracovníků, jaké je pro dotčená odvětví upraveno vyhláškou z roku 2007, představuje samotný cíl, a nikoli prostředek k požívání hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek. Ve své žalobě se Komise v tomto ohledu omezuje na tvrzení, že „se zdá“, že poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání představuje cíl samo o sobě. V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 26 tohoto rozsudku je to přitom Komise, komu přísluší prokázat tvrzené nesplnění povinnosti, aniž by se mohla opírat o jakoukoli domněnku.
- 57 Nizozemské království naopak ve svých písemnostech podrobně vysvětlilo důvody, proč podle něj strukturální poskytnutí v sociokulturním odvětví, odvětví zdravotnictví a vzdělávání upravené vyhláškou z roku 2007 umožňuje zajistit, aby hlavní plnění bylo požíváno za nejvýhodnějších podmínek. Jak vyplývá z bodů 32 a 36 tohoto rozsudku, Nizozemské království v tomto ohledu konkrétně zdůraznilo, že toto poskytnutí umožňuje subjektům působícím v těchto odvětvích vzájemně si vypomáhat, pokud jde o personální potřeby, a představuje vhodný prostředek k přilákání kvalitních pracovníků a k jejich udržení, čímž zajišťuje kontinuitu, a tudíž kvalitu služeb, respektive sociální péče a sociálního zabezpečení, zdravotnictví a vzdělávání. Je třeba konstatovat, že Komise v replice tato vysvětlení nevyvrátila ani se o to nepokusila.
- 58 Je pravda, pokud jde o poskytnutí vyučujících v rámci podpory pracovní mobility, které je předmětem zvláštních pravidel ve vyhlášce z roku 2007, že Komise v žalobě uvedla, že představuje především nástroj řízení lidských zdrojů, a nikoli prostředek k zajištění co možná nejlepšího vzdělávání, takže poskytnutí pracovníků musí být považováno za hlavní cíl.
- 59 Je však třeba konstatovat, že Komise na podporu tohoto tvrzení pouze uvedla, že tento cíl „vyplývá“ z uvedené vyhlášky, aniž toto tvrzení jakkoli podložila, a zejména aniž vysvětlila, jak by takové poskytnutí, ke kterému dochází mezi vzdělávacími zařízeními, nemělo umožnit, aby vzdělávání bylo poskytováno za co nejlepších podmínek, a to přestože Nizozemské království naléhavě zdůrazňuje, že poskytnutí pracovníků v odvětví vzdělávání přispívá k zajištění kvality tohoto vzdělávání a že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 se výslovně týká plnění úzce souvisejícího s „odborným výcvikem“ nebo s „rekvalifikací“.
- 60 Z toho vyplývá, že Komise nepředložila důkaz o tom, že poskytnutí pracovníků upravené pro dotčená odvětví vyhláškou z roku 2007 představuje samotný cíl, nikoli prostředek k požívání hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.
- 61 Je pravda, že v bodech 34 až 43 a 46 výše uvedeného rozsudku Horizon College Soudní dvůr upřesnil, že uplatnění osvobození od daně na poskytnutí pracovníků jakožto na plnění „úzce související“, v projednávaném případě, se vzděláváním, je vázáno na splnění tří podmínek, které jsou zčásti vyjádřeny v člancích 132 a 134 směrnice 2006/112, konkrétně zaprvé, že jak toto hlavní plnění, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou prováděny subjekty uvedenými v čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice, zadruhé, že uvedené poskytnutí je takové povahy nebo kvality, že bez využití takové služby by nebylo možné zajistit, aby vzdělávání poskytované přijímajícím zařízením, a tudíž i vzdělávání, kterého se dostává jeho studentům, mělo rovnocennou hodnotu, a zatřetí, že takové poskytnutí není určeno především k získání dodatečného příjmu poskytováním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH.

- 62 Komise se však nesnažila prokázat ani to, že tyto tři podmínky nejsou splněny, pokud jde o poskytnutí pracovníků upravené vyhláškou z roku 2007 v odvětví vzdělávání. Ačkoli má Komise za to, že se tyto podmínky použijí *mutatis mutandis* na poskytnutí pracovníků v sociokulturním odvětví a odvětví zdravotnictví, nepokusila se prokázat, že ani v těchto případech nejsou uvedené podmínky splněny.
- 63 Je pravda, že druhá podmínka stanovená Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Horizon College není výslovně uvedena ve znění vyhlášky z roku 2007. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže, vzhledem k vysvětlení Nizozemského království uvedeným v bodě 57 tohoto rozsudku, stačit k prokázání toho, že poskytnutí pracovníků upravené pro dotčená odvětví touto právní úpravou nemá takovou povahu nebo kvalitu, že bez využití takové služby nemůže být zajištěno, že plnění poskytovaná přijímajícím zařízením budou mít rovnocennou hodnotu.
- 64 Z výše uvedeného vyplývá, že první žalobní důvod musí být zamítnut jako neopodstatněný.

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 13 směrnice 2006/112, který se týká skutečnosti, že veřejnoprávní subjekty nepodléhají DPH, pokud jde o poskytnutí pracovníků „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility

Argumentace účastníků řízení

- 65 Komise tvrdí, že veřejnoprávní subjekty, které poskytují pracovníky v rámci podpory profesní mobility a „euroregionům“, musí být považovány za osoby povinné k dani a nevztahuje se na ně tedy článek 13 směrnice 2006/112.
- 66 Komise v tomto ohledu připomíná, zejména s odkazem na rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 40), že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani závisí především na způsobu, jakým jsou činnosti vykonávány, přičemž činnostmi vykonávanými těmito subjekty jako orgány veřejné moci jsou činnosti vykonávané uvedenými subjekty v rámci jejich zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za stejných právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty, a že je třeba, v souladu s rozsudkem ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 21), za tímto účelem vycházet z analýzy podmínek stanovených pro výkon dotčené činnosti vnitrostátním právem.
- 67 Podle Komise vede taková analýza nizozemských právních předpisů k závěru, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani ve zde uvedených případech poskytnutí pracovníků není v souladu s článkem 13 směrnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že nepodléhání dani závisí na způsobu, jakým jsou činnosti vykonávány, skutečnost, že vztah mezi poskytnutým úředníkem a dotčenými obcemi se řídí pravidly veřejného práva, automaticky neznamená, že tyto obce provádí uvedené poskytnutí jako orgány veřejné moci. Vysoký počet subjektů zprostředkovávajících práci v Evropě jasně ukazuje, že poskytnutí pracovníků se řídí též pravidly soukromého práva.
- 68 Kromě toho Komise uvádí, že není „absolutně přesvědčena“, že podmínky, kterými vyhláška z roku 2007 podmiňuje to, že poskytnutí pracovníků „euroregionu“ nebude podléhat dani, umožňují zabránit narušení hospodářské soutěže. Nepoužití DPH na segment trhu poskytnutí pracovníků by totiž mohlo narušit hospodářskou soutěž, neboť by z něj nemohla mít prospěch

zbývající část trhu. Mimoto z rozsudku ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 63 a 64), podle Komise vyplývá, že i potenciální ovlivnění hospodářské soutěže je relevantní.

- 69 Nizozemské království má zaprvé za to, co se týče poskytnutí v rámci podpory pracovní mobility, že Komise nevysvětlila důvod, proč se na ně nevztahuje článek 13 směrnice 2006/112. Přitom nepodléhání tohoto poskytnutí dani závisí na splnění jiných podmínek, než jsou podmínky použitelné na „euroregiony“. Žaloba tedy musí být podle názoru Nizozemského království zamítnuta z důvodu porušení povinnosti uvést odůvodnění, nebo by měla být zamítnuta přinejmenším tato část žaloby.
- 70 Nizozemské království v každém případě tvrdí, že dotčené poskytnutí pracovníků je prováděno v postavení orgánu veřejné moci, neboť poskytnutý úředník v tomto rámci vykonává činnosti orgánu veřejné moci, a že vyhláška z roku 2007 podřizuje tato poskytnutí zvláštním podmínkám, které se nevztahují na soukromé osoby a jejichž účelem je zajistit, aby dani nepodléhala pouze ta poskytnutí, která mají skutečně umožnit úředníkovi nabýt znalosti a zkušenosti u jiného veřejnoprávního subjektu.
- 71 Nizozemské království má dále za to, že Komise netvrdila, natož aby prokázala, že dotčené nepodléhání dani může narušit hospodářskou soutěž. Tato poskytnutí přitom podle Nizozemského království nejsou prováděna na základě poptávky po pracovnících, kterou by mohly případně uspokojit soukromé hospodářské subjekty, jako jsou agentury zprostředkovávající práci, protože jejich smyslem je zajistit, aby pracovníci veřejnoprávního subjektu získali u jiného subjektu znalosti a zkušenosti, které budou moci následně využít ve své instituci.
- 72 Zadruhé, co se týče poskytnutí pracovníků veřejnoprávních subjektů „euroregionům“, Nizozemské království tvrdí, že Komise neprokázala, že dotčené činnosti nejsou činnostmi vykonávanými v postavení orgánu veřejné moci, ani že nepodléhání dani narušuje hospodářskou soutěž. Žaloba tedy musí být podle Nizozemského království z tohoto důvodu zamítnuta.
- 73 Nizozemské království má v každém případě za to, že činnosti spočívající v poskytnutí pracovníků „euroregionům“ jsou vykonávány v postavení orgánu veřejné moci. Podle dodatkového protokolu k Evropské rámcové úmluvě o přeshraniční spolupráci mezi územními orgány jsou vnitrostátní úředníci za tímto účelem poskytováni sdružení pro přeshraniční spolupráci, a to vnitrostátními orgány veřejné moci, aby zde plnily úkoly veřejné moci, které na toto sdružení přenesly vnitrostátní orgány. Toto poskytnutí úředníků tedy není podle názoru tohoto členského státu určeno k pokrytí personálních potřeb, ale představuje důležitý prostředek umožňující dotčeným územně správním celkům nebo orgánům spolupracovat v rámci „euroregionů“ a přispět k rozvoji veřejných úkolů, které jim byly svěřeny. Navíc pro poskytnutí nepodléhající dani platí podle Nizozemského království právní podmínky, jež se nepoužijí na soukromé hospodářské subjekty.
- 74 Kromě toho, pokud jde o podmínku týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže, Nizozemské království zdůrazňuje, že vyhláška z roku 2007 obsahuje striktní podmínky, jejichž cílem je tomuto narušení zabránit, a že dotčené činnosti spočívající v poskytnutí pracovníků nevstupují do soutěžního vztahu s činnostmi soukromých subjektů, jako jsou agentury zprostředkovávající práci, jelikož se týkají poskytování specifických pracovníků „euroregionům“ ze strany obcí, a to za účelem aktivní účasti na spolupráci v rámci těchto „euroregionů“. Zaměstnávání nových pracovníků prostřednictvím agentur zprostředkovávajících práci nepřináší podle Nizozemského království řešení odpovídající těmto potřebám. Pokud jde o riziko potenciálního narušení hospodářské soutěže, Komise podle názoru tohoto členského státu

nepředložila žádný právní nebo skutkový poznatek, ze kterého vyplývá, že činnosti osvobozené od daně jsou skutečně nebo potenciálně vykonávány, ve smyslu existence reálné možnosti, v soutěžním vztahu se soukromými hospodářskými subjekty.

Závěry Soudního dvora

- 75 V rámci tohoto žalobního důvodu Komise tvrdí, že na poskytnutí pracovníků veřejnoprávními subjekty „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility, jak je upraveno ve vyhlášce z roku 2007, se nevztahuje režim nepodléhání dani stanovený v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, jelikož tato činnost spočívající v poskytnutí pracovníků není vykonávána veřejnoprávními subjekty „jako orgány veřejné moci“ ve smyslu prvního pododstavce tohoto ustanovení, a že takové nepodléhání dani by v každém případě „vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže“ ve smyslu druhého pododstavce téhož ustanovení. Veřejnoprávní subjekty poskytující pracovníky mají být podle Komise považovány za „osoby povinné k dani“ ve smyslu článku 9 této směrnice, a uvedená poskytnutí proto mají podléhat DPH na základě čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice.
- 76 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že jak vyplývá ze systematiky a účelu směrnice 2006/112, jakož i z postavení článku 13 této směrnice ve společném systému DPH stanoveném šestou směrnicí, veškeré činnosti hospodářské povahy jsou v zásadě zdanitelné. DPH podléhají obecně a v souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 služby poskytnuté za úplatu včetně služeb poskytnutých veřejnoprávními subjekty. Články 9 a 13 směrnice 2006/112 tudíž stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Isle of Wight Council* a další, body 25 až 28 a 38, a rozsudek ze dne 16. července 2009, *Komise v. Irsko*, C-554/07, EU:C:2009:464, bod 39).
- 77 Odchylně od tohoto obecného pravidla však některé činnosti hospodářské povahy DPH nepodléhají. Taková odchylka je stanovena v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112, podle kterého činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty jednajícími jako orgány veřejné moci této dani nepodléhají. Nicméně, i když uvedené subjekty vykonávají takové činnosti jako orgány veřejné moci, musí být považovány za osoby povinné k dani, zejména podle čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, neboť jejich nepodléhání dani by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Isle of Wight Council* a další, body 30 a 31, a rozsudek ze dne 4. června 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, body 62 a 63).
- 78 V projednávaném případě je tedy třeba nejprve přezkoumat, zda Komise prokázala, že poskytnutí pracovníků „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility, upravené vyhláškou z roku 2007, není uskutečňováno „veřejnoprávními subjekty [...] jako orgány veřejné moci“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112. V případě záporné odpovědi bude třeba zadruhé ověřit, zda Komise prokázala, že nepodléhání těchto subjektů DPH „by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže“ ve smyslu druhého pododstavce uvedeného čl. 13 odst. 1.
- 79 Pokud jde zaprvé o čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že k tomu, aby se toto ustanovení použilo, musí být splněny dvě kumulativní podmínky, a sice výkon činností veřejnoprávním subjektem a výkon činností, při nichž tento subjekt vystupuje jako orgán veřejné moci (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Isle of Wight Council* a další, bod 19 a citovaná judikatura, a *Komise v. Irsko*, bod 41).

- 80 V tomto ohledu je třeba uvést, že Komise v žalobě nezpochybnila, že poskytnutí pracovníků „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility upravené vyhláškou z roku 2007 je prováděno „veřejnoprávními subjekty“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112.
- 81 Za těchto podmínek je třeba přezkoumat, zda Komise prokázala, že toto poskytnutí není prováděno veřejnoprávními subjekty „jako orgány veřejné moci“ ve smyslu téhož ustanovení.
- 82 V tomto ohledu vyplývá z judikatury týkající se čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, jehož obsah odpovídá ustanovení čl. 13 odst. 1 prvnímu pododstavci směrnice 2006/112, že tato ustanovení se týkají situace, ve které veřejnoprávní organizace vykonávají jakožto subjekty veřejného práva, tedy v rámci zvláštního právního režimu, činnosti nebo plnění, které mohou být v soutěžním vztahu s nimi vykonávány rovněž jednotlivci v rámci režimu soukromého práva nebo na základě koncese. Pokud tyto veřejnoprávní subjekty jednají za stejných právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty, nelze je naproti tomu považovat za subjekty vykonávající tyto činnosti nebo plnění „jako orgány veřejné moci“ (viz zejména rozsudky ze dne 17. října 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino a další*, 231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 16, a ze dne 8. června 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374, bod 24).
- 83 Je přitom třeba konstatovat, že na podporu své argumentace v tomto ohledu se Komise v žalobě omezuje na připomenutí této judikatury Soudního dvora, aniž ji jakkoli uplatňuje na dotčenou nizozemskou právní úpravu tím, že prokáže, nebo se bude snažit prokázat, že veřejnoprávní subjekty, které poskytují pracovníky „euroregionům“ nebo v rámci podpory pracovní mobility na základě vyhlášky z roku 2007, jednají za stejných právních podmínek jako soukromý hospodářský subjekt ve smyslu judikatury Soudního dvora (obdobně viz výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemí, bod 37).
- 84 Okolnost krátce zmíněná Komisí, že v Evropě existuje vysoký počet soukromých subjektů, jako jsou agentury zprostředkovávající práci, které poskytují pracovníky v rámci soukromoprávních pravidel, je v tomto ohledu irelevantní. Taková okolnost totiž nijak neprokazuje, že poskytnutí pracovníků „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility, upravené vyhláškou z roku 2007, je vykonáváno dotčenými veřejnoprávními subjekty za stejných právních podmínek jako těmito soukromými hospodářskými subjekty, a nikoli v rámci právního režimu, který je pro ně specifický, tato okolnost nanejvýš potvrzuje, že činnosti vykonávané takovými subjekty „jako orgány veřejné moci“ mohou být vykonávány v soutěžním vztahu se soukromými subjekty, které vykonávají činnost v režimu soukromého práva.
- 85 Kromě toho je třeba poznamenat, že jak vyplývá z bodů 70 a 73 tohoto rozsudku, Nizozemské království ve svých písemnostech podrobně a podloženě vysvětlilo, v čem spočívá skutečnost, že dotčené veřejnoprávní subjekty poskytují pracovníky „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility jako orgány veřejné moci.
- 86 Tento členský stát v tomto ohledu zejména zdůraznil, že vyhláška z roku 2007, jak vyplývá z jejího znění, podřizuje tato poskytnutí pracovníků zvláštním podmínkám, které se nevztahují na soukromé subjekty a jejichž cílem je, pokud jde o podporu pracovní mobility, zajistit, aby pouze ta poskytnutí, jejichž cílem je umožnit úředníkovi získat znalosti a zkušenosti u jiného veřejnoprávního subjektu, mohla být předmětem osvobození od DPH.

- 87 Nizozemské království rovněž vysvětlilo, že poskytnutí pracovníků „euroregionům“ není určeno k pokrytí personálních potřeb, ale představuje pouze důležitý prostředek umožňující zúčastněným obcím a provinciím spolupracovat v rámci „euroregionů“ a přispět k rozvoji veřejných úkolů, které jim byly svěřeny.
- 88 Komise nevyvrátila ani se nesnažila vyvrátit tato vysvětlení, která částečně vyplývají již ze samotného znění vyhlášky z roku 2007.
- 89 V důsledku toho je třeba konstatovat, že Komise nepředložila Soudnímu dvoru skutečnosti, které by mu umožnily prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti, pokud jde o podmínku vyžadující výkon činnosti v postavení orgánu veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112.
- 90 Pokud jde zadruhé o čl. 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že podle tohoto ustanovení musí být veřejnoprávní subjekt jednající jako orgán veřejné moci považován za „osobu povinnou k dani“, pokud by zacházení s ním jako s osobou nepovinnou k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Tak je tomu v případě veřejnoprávních subjektů vykonávajících činnosti, které mohou být vykonávány současně i soukromými hospodářskými subjekty. Cílem je zajistit, aby posledně uvedené subjekty nebyly znevýhodněny z důvodu, že jsou zdaňovány, zatímco veřejnoprávní subjekty zdaňovány nejsou (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Comune di Carpaneto Piacentino a další, bod 22).
- 91 V tomto ohledu Soudní dvůr zejména uvedl, že výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo nepodléhání dani v případě veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné moci, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou činnost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního trhu, a dále nejen s ohledem na skutečnou hospodářskou soutěž, ale také na hospodářskou soutěž potenciální, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, reálná, a nikoli čistě hypotetická (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Isle of Wight Council a další, body 53 a 65).
- 92 V tomto ohledu je přitom nutno konstatovat, že se Komise v žalobě omezuje na tvrzení, že není „absolutně přesvědčena“, že podmínky, na které nizozemská právní úprava váže nepodléhání DPH, umožňují zabránit narušení hospodářské soutěže. Nepředkládá však žádný důkaz na podporu tohoto tvrzení, konkrétně za účelem prokázání, že možnost narušení hospodářské soutěže ve vztahu k činnostem vykonávaným soukromými hospodářskými subjekty, jako jsou agentury zprostředkovávající práci, není pouze teoretická, ale zcela reálná (obdobně viz rozsudek ze dne 8. března 2001, Komise v. Portugalsko, C-276/98, EU:C:2001:133, bod 28).
- 93 Naopak Nizozemské království, jak vyplývá z bodů 71 a 74 tohoto rozsudku, ve svých písemnostech podrobně a podloženě vysvětlilo, proč nelze mít za to, že poskytnutí pracovníků „euroregionům“ a v rámci podpory pracovní mobility upravené ve vyhlášce z roku 2007 je uskutečňováno v soutěžním vztahu k činnostem spočívajícím ve zprostředkovávání práce, které vykonávají soukromé subjekty. Tento členský stát v tomto ohledu konkrétně tvrdil, že s ohledem na zvláštní povahu potřeb, které je třeba v rámci uvedeného poskytnutí pracovníků uspokojit, nepřichází zaměstnávání pracovníků prostřednictvím soukromých subjektů v úvahu. Komise tato vysvětlení nevyvrátila ani se o to nepokusila.

- 94 V důsledku toho je třeba konstatovat, že Komise nepředložila Soudnímu dvoru skutečnosti, které by mu umožnily prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti, pokud jde o podmínku spočívající v existenci „výrazného narušení hospodářské soutěže“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112.
- 95 Za těchto podmínek musí být druhý žalobní důvod zamítnut jako neopodstatněný.
- 96 S ohledem na výše uvedené je třeba žalobu v plném rozsahu zamítnout.

K nákladům řízení

- 97 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Nizozemské království požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je namístě uložit jí náhradu nákladů řízení.

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

1) Žaloba se zamítá.

2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.