Downloaded via the EU tax law app / web

V?c C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) a odstavec 2 – Poskytnutí u?itele zam?stnaného vzd?lávacím za?ízením za úplatu jinému vzd?lávacímu za?ízení“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 8. b?ezna 2007

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 14. ?ervna 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i) a odstavec 2]

1. ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace“ se netýká poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení ve smyslu téhož ustanovení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, i když za?ízení, které poskytnutí provádí, je samo ve?ejnoprávním subjektem majícím vzd?lávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle dot?ené ?lenské státy uznávají za podobné.

Je pravda, že p?edávání znalostí a schopností mezi vyu?ujícím a studenty p?edstavuje zvlášt? d?ležitý prvek vzd?lávací ?innosti. Nicmén? existence takového p?edávání nesta?í sama o sob? k tomu, aby bylo možné kvalifikovat pouhé poskytnutí u?itele vzd?lávacímu za?ízení k zajiš?ování vzd?lávacích úkol? v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení jako vzd?lávací ?innost. Vzd?lávací ?innost uvedená v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice je totiž tvo?ena skupinou prvk?, které zahrnují sou?asn? prvky týkající se vztah? vznikajících mezi vyu?ujícími a studenty, jakož i vztahy tvo?ící organiza?ní rámec dot?eného za?ízení.

(viz body 18–20, 24, výrok 1)

2. ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice 77/388, ve spojení s odstavcem 2 téhož ?lánku, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly,

m?že p?edstavovat pln?ní osvobozené od dan? z p?idané hodnoty jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním ve smyslu téhož ustanovení, je-li takové poskytnutí prost?edkem pro získání vzd?lávání považovaného za hlavní pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek, nicmén? pod podmínkou, což p?ísluší vnitrostátnímu soudu ov??it, že:

– jak toto hlavní pln?ní, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou provád?ny subjektem uvedeným v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i), se zohledn?ním p?ípadných podmínek zavedených dot?eným ?lenským státem podle odst. 2 písm. a) téhož ?lánku,

– uvedené poskytnutí je takové povahy nebo kvality, že bez využití takové služby by nebylo možné zajistit, aby vzd?lávání poskytované p?ijímajícím za?ízením, a tudíž i vzd?lávání, kterého se dostává jeho student?m, m?lo rovnocennou hodnotu, a

– takové poskytnutí není ur?eno p?edevším k získání dodate?ného p?íjmu poskytováním pln?ní, které je v p?ímém sout?žním vztahu s obchodními podniky povinnými k dani z p?idané hodnoty.

(viz bod 46, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

14. ?ervna 2007(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) a odstavec 2 – Poskytnutí u?itele zam?stnaného vzd?lávacím za?ízením za úplatu jinému vzd?lávacímu za?ízení“

Ve v?ci C?434/05,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. prosince 2005, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v ?ízení

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení A. Rosas, p?edseda senátu, J. Klu?ka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a P. Lindh, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Grass,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 14. prosince 2006,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) G. C. Bulkem, advocaat, a A. van Dongen, adviser,

– za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a P. van Ginnekenem, jako zmocn?nci,

– za ?eckou vládu E. Mamouna, O. Patsopoulou a S. Trekli, jakož i K. Georgiadisem a S. Spyropoulosem, jako zmocn?nci,

– za Komisi Evropských spole?enství D. Triantafyllouem a A. Weimarem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. b?ezna 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord?Kennemerland/West?Friesland (Horizon College), se sídlem v Alkmaaru (Nizozemsko) (dále jen „Horizon College“), a Staatssecretaris van Financiën (státním tajemníkem pro finance), vzniklého na základ? da?ového vým?ru týkajícího se dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) vystaveného posledn? uvedeným jmenované spole?nosti.

Právní rámec

Právní úprava Spole?enství

3 ?lánek 13 šesté sm?rnice stanoví:

„A. Osvobození ur?itých ?inností ve ve?ejném zájmu

Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské zem? od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

[…]

i) výchova a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace, jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související, ve?ejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné;

[…]

2. a) ?lenské státy mohou vázat v jednotlivých p?ípadech osvobození jiných než

ve?ejnoprávních subjekt? od dan? podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto ?lánku na jednu ?i více z t?chto podmínek:

– doty?né subjekty nesm?jí systematicky sledovat zisk jako sv?j cíl a jakýkoliv p?ípadný zisk nesmí být rozd?len, nýbrž ur?en k pokra?ování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

– musí být ?ízeny a spravovány v zásad? na základ? dobrovolnosti osobami, které nemají p?ímý ?i nep?ímý zájem samy ani cizím prost?ednictvím na výsledcích doty?né ?innosti,

– musí uplat?ovat ceny schválené p?íslušnými ve?ejnými ú?ady nebo ceny, které takto schválené ceny nep?ekra?ují, a u služeb nepodléhajících schválení uplat?ovat nižší ceny, než za podobné služby uplat?ují obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty,

– osvobození od dan? nesmí být zp?sobilé narušit hospodá?skou sout?ž, nap?íklad znevýhod?ovat obchodní podniky povinné k dani z p?idané hodnoty.

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

– není nezbytné pro poskytnutí pln?ní osvobozeného od dan?,

– jejich základním ú?elem je získání dodate?ného p?íjmu pro subjekt poskytováním pln?ní, která jsou v p?ímém sout?žním vztahu s pln?ními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z p?idané hodnoty.“

Vnitrostátní právní úprava

4 ?lánek 11 odst. 1 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. ?ervna 1968 (*Staatsblad* 1968, ?. 329) stanoví:

„1. Za podmínek stanovených na?ízením orgánu ve?ejné správy je od dan? osvobozeno:

[…]

o. poskytování:

1° vzd?lávacích služeb za?ízeními ur?enými k tomuto ú?elu, tak jak jsou definována zákony upravujícími oblast vzd?lávání nebo na jejich základ?, podléhajícími, na základ? zákonného p?edpisu, školské inspekci království nebo jinému dohledu vykonávanému ministrem pov??eným dot?enými vzd?lávacími službami;

2° vzd?lávacích služeb, které budou ur?eny na?ízením ve?ejné správy, p?i?emž toto na?ízení m?že up?es?ovat, že osvobození se použije pouze v??i podnikatel?m, kte?í prost?ednictvím tohoto vzd?lávání neusilují o dosažení zisku;

[…]“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

5 Podle p?edkládacího rozhodnutí je Horizon College „vzd?lávací za?ízení“.

6 V pr?b?hu let relevantních s ohledem na spor v p?vodním ?ízení poskytla Horizon College ur?itý po?et svých u?itel? jiným vzd?lávacím za?ízením (dále jen „p?ijímající za?ízení“), ve kterých tito u?itelé p?sobili v rámci odpov?dnosti každého z t?chto za?ízení.

7 Pro každé poskytnutí byla uzav?ena smlouva mezi Horizon College, dot?eným u?itelem a p?ijímajícím za?ízením. Podle t?chto smluv m?lo p?ijímající za?ízení definovat úkoly dot?eného u?itele, p?i zohledn?ní doby poskytnutí a funkce, na kterou byl tento u?itel jmenován v Horizon College. P?ijímající za?ízení bylo mimoto povinno platit pojišt?ní odpov?dnosti za škodu po dobu, po kterou mu byl dot?ený u?itel poskytnut. Jeho mzdu mu i nadále vyplácela Horizon College. P?ijímající za?ízení bylo povinno mzdu bez navýšení proplatit Horizon College, která neú?tovala DPH.

8 P?íslušný da?ový inspektor oznámil Horizon College da?ový vým?r týkající se dan? z p?idané hodnoty za roky 1995 až 1999 ve výši 463 828 NLG, p?i?emž tato ?ástka byla rozhodnutím inspektora p?ijatým na základ? stížnosti uvedeného za?ízení snížena na 299 308 NLG.

9 Horizon College podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Gerechtshof te Amsterdam, který ho zamítl jako neopodstatn?né rozsudkem ze dne 3. listopadu 2003 z d?vodu, že služeb dot?ených v p?vodním ?ízení se osvobození od DPH stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice netýká.

10 Horizon College podala kasa?ní opravný prost?edek k Hoge Raad der Nederlanden (nejvyššímu soudu).

11 Jelikož se Hoge Raad der Nederlanden domníval, že výsledek sporu, který mu byl p?edložen, závisí na výkladu šesté sm?rnice, a zejména pojmu „vzd?lávání“ uvedeném v jejím ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i), rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být ?l. 13 ?ást A [odst. 1 písm. i)] šesté sm?rnice vykládán v tom smyslu, že pojem vzd?lávání zahrnuje i poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení, v n?mž do?asn? zajiš?uje vzd?lávání v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení?

2) Musí být v p?ípad? záporné odpov?di na první otázku pojem ‚služby s nimi úzce [související]‘ vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i službu popsanou v první otázce?

3) M?že okolnost, že ten, kdo u?itele poskytuje, je sám vzd?lávacím za?ízením, mít vliv na odpov?? na p?edchozí otázky?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

12 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu, ve spojení se t?etí otázkou, je, zda ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace“ uvedený v tomto ustanovení týká situace vzd?lávacího za?ízení ve smyslu téhož ustanovení, které poskytuje u?itele za úplatu p?ijímacímu za?ízení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly.

13 Horizon College má za to, že je na tuto otázku t?eba odpov?d?t kladn?, jelikož skute?né p?edávání znalostí a schopností, které probíhá p?ímo mezi vyu?ujícím a studenty nebo žáky nezávisle na právní struktu?e, ve které k tomuto p?edávání dochází, p?edstavuje samotnou podstatu vzd?lávání. ?ecká a nizozemská vláda, jakož i Komise Evropských spole?enství uplat?ují, že první otázka vyžaduje zápornou odpov??.

14 Úvodem je t?eba uvést, že ú?elem ?l. 13 ?ásti A šesté sm?rnice je osvobození ur?itých ?inností ve ve?ejném zájmu od DPH. Nicmén? toto osvobození se netýká všech ?inností ve ve?ejném zájmu, ale pouze t?ch, které jsou v n?m podrobn? uvedeny a p?esn? popsány (viz rozsudky ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, Recueil, s. I?7053, bod 18; ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C?394/04 a C?395/04, Sb. rozh. s. I?10373, bod 16, a ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, Sb. rozh. s. I?12121, bod 24).

15 Podle judikatury Soudního dvora p?edstavují osvobození uvedená v ?lánku 13 šesté sm?rnice autonomní pojmy práva Spole?enství, jejichž ú?elem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými ?lenskými státy (viz rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 15; ze dne 8. b?ezna 2001, Skandia, C?240/99, Recueil, s. I?1951, bod 23, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 15).

16 Výrazy použité pro ozna?ení uvedených výjimek je t?eba vykládat restriktivn?, jelikož p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskute?n?né osobou povinnou k dani (viz rozsudky ze dne 20. ?ervna 2002, Komise v. N?mecko, C?287/00, Recueil, s. I?5811, bod 43, a ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C?8/01, Recueil, s. I?13711, bod 36). Nicmén? výklad t?chto výraz? musí být v souladu s cíli sledovanými t?mito osvobozeními a spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH (viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C?45/01, Recueil, s. I?12911, bod 42; ze dne 26. kv?tna 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C?498/03, Sb. rozh. s. I?4427, bod 29, a ze dne 8. ?ervna 2006, L.u.P., C?106/05, Sb. rozh. s. I?5123, bod 24). Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by zn?ní ustanovení o osvobození uvedené v ?lánku 13 m?lo být vykládáno zp?sobem, který vylou?í jeho ú?inky (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C?284/03, Sb. rozh. s. I?11237, bod 17, jakož i, v oblasti univerzitního vzd?lávání, výše uvedený rozsudek Komise v. N?mecko, bod 47).

17 ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice neobsahuje žádnou definici r?zných forem vzd?lávání, kterých se týká toto ustanovení.

18 Je pravda, jak v podstat? tvrdí Horizon College, že p?edávání znalostí a schopností mezi vyu?ujícím a studenty p?edstavuje zvlášt? d?ležitý prvek vzd?lávací ?innosti.

19 Nicmén? s ohledem na požadavky judikatury p?ipomenuté v bodech 14 až 16 rozsudku v projednávané v?ci nesta?í existence takového p?edávání sama o sob? k tomu, aby bylo možné kvalifikovat pouhé poskytnutí u?itele vzd?lávacímu za?ízení k zajiš?ování vzd?lávacích úkol? v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení jako vzd?lávací ?innost.

20 Jak totiž v podstat? uplat?ovala na jednání Komise, vzd?lávací ?innost uvedená v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice je tvo?ena skupinou prvk?, které zahrnují sou?asn? prvky týkající se vztah? vznikajících mezi vyu?ujícími a studenty, jakož i vztahy tvo?ící organiza?ní rámec dot?eného za?ízení.

21 P?itom, jak je uvedeno v bod? 7 rozsudku v projednávané v?ci, podle zn?ní smluv o poskytnutí dot?ených v p?vodním ?ízení m?lo p?ijímající za?ízení definovat úkoly dot?eného u?itele, p?i zohledn?ní doby tohoto poskytnutí a funkce, na kterou byl tento u?itel jmenován v Horizon College. P?ijímající za?ízení bylo mimoto povinno pojistit vyu?ujícího na dobu, po kterou mu byl poskytnut.

22 Proto poskytnutí vyu?ujícího p?ijímajícímu za?ízení za takových podmínek nem?že být jako takové považováno za ?innost, která m?že spadat pod pojem „vzd?lávání“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice. Jak v podstat? uplat?ují ?ecká a nizozemská vláda, jakož i

Komise, smlouva uzav?ená mezi Horizon College, p?ijímajícím za?ízením a dot?eným u?itelem sm??uje nanejvýš k podpo?e vzd?lávání poskytovaného p?ijímajícím za?ízením.

23 Tento výklad nem?že být vyvrácen skute?ností, která tvo?í p?edm?t t?etí otázky položené p?edkládajícím soudem, a sice že poskytující za?ízení je samo, stejn? jako p?ijímající za?ízení, vzd?lávacím za?ízením ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice. Nespadá-li totiž dané pln?ní samo o sob? pod pojem „vzd?lávání“, to, že je provád?no ve?ejnoprávním subjektem majícím vzd?lávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné, nem?že tuto analýzu zm?nit.

24 Proto je t?eba na první otázku, ve spojení se t?etí otázkou, odpov?d?t, že ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace“ netýká poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení ve smyslu téhož ustanovení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, i když za?ízení, které poskytnutí provádí, je samo ve?ejnoprávním subjektem majícím vzd?lávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné.

Ke druhé otázce

25 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu, ve spojení se t?etí otázkou, je, zda ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí u?itele vzd?lávacím za?ízením ve smyslu tohoto ustanovení za úplatu p?ijímacímu za?ízení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, m?že být osvobozeno od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním ve smyslu téhož ustanovení.

26 Z p?edkládacího usnesení vyplývá, že tato otázka je položena s ohledem na situaci, ve které je takové poskytnutí provád?no protihodnotou za odm?nu hrazenou p?ijímajícím za?ízením za?ízení, které poskytuje takové pln?ní, a jejíž výše se rovná mzd? placené tímto za?ízením dot?enému u?iteli.

27 ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice neobsahuje žádnou definici pojmu poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním (viz, co se tý?e univerzitního vzd?lávání, výše uvedený rozsudek Komise v. N?mecko, bod 46). Nicmén? ze samotného zn?ní tohoto ustanovení vyplývá, že se uvedené ustanovení netýká poskytování služeb a dodávek zboží, které nijak nesouvisejí s „výchovou a školským nebo vysokoškolským vzd?láváním d?tí a mládeže, odborným výcvikem nebo rekvalifikací“.

28 Poskytování služeb a dodávky zboží mohou být považovány za „úzce související“ se vzd?láváním, a m?že tak s nimi být da?ov? zacházeno stejn?, s ohledem na ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice, pouze tehdy, jsou-li skute?n? dodávány jako vedlejší pln?ní k tomuto vzd?lávání, které p?edstavuje hlavní pln?ní (viz obdobn? rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C?76/99, Recueil, s. I?249, body 27 až 30, a výše uvedené rozsudky Dornier, body 34 a 35, jakož i Ygeia, body 17 a 18).

29 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pln?ní m?že být považováno za vedlejší k pln?ní hlavnímu, pokud je nikoliv samotným cílem, nýbrž prost?edkem k požívání hlavního pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 22. ?íjna 1998, Madgett a Baldwin, C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?6229, bod 24, a výše uvedené rozsudky CPP, bod 30; Dornier, bod 34, a Ygeia, bod 19).

30 Jak v podstat? uplat?ují Horizon College a Komise, poskytnutí u?itele vzd?lávacím

za?ízením za úplatu jinému vzd?lávacímu za?ízení k do?asnému zajiš?ování vzd?lávacích úkol? v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení p?edstavuje pln?ní, které m?že být v zásad? kvalifikováno jako poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním. V p?ípad? do?asného nedostatku vyu?ujících v ur?itých vzd?lávacích za?ízeních m?že totiž poskytnutí t?chto kvalifikovaných vyu?ujících pat?ících jiným vzd?lávacím za?ízením umožnit, aby studenti získávali vzd?lávání poskytované p?ijímajícím za?ízením za nejvýhodn?jších podmínek.

31 Tento záv?r nem?že být vyvrácen okolností zd?raz?ovanou ?eckou a nizozemskou vládou, podle které dochází k poskytování dot?ených vyu?ujících p?ijímajícím za?ízením bez toho, že by mezi Horizon College a studenty t?chto za?ízení byl p?ímý vztah. Stejn? tak skute?nost uvád?ná nizozemskou vládou, a sice že poskytnutí vyu?ujícího je pln?ním odlišným od vzd?lávání zajiš?ovaného Horizon College na její vlastní ú?et, nemá na uvedený záv?r dopad.

32 Aby totiž mohli studenti p?ijímajících za?ízení získávat jimi poskytované vzd?lávání za nejvýhodn?jších podmínek, není nezbytné, aby byly služby úzce související s tímto vzd?láváním poskytovány p?ímo uvedeným student?m. Krom toho p?ípadná neexistence úzké souvislosti mezi hlavní ?inností za?ízení poskytujícího vyu?ující na stran? jedné a jeho druhotnou ?inností spo?ívající v poskytování služeb úzce souvisejících se vzd?láváním na stran? druhé není v zásad? relevantní.

33 Nicmén? nárok na osvobození stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice je vázán na ur?ité podmínky, které vyplývají z téhož ?lánku.

34 Zaprvé, jak hlavní vzd?lávací pln?ní, tak dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které úzce souvisejí s takovým pln?ním, musejí být provedeny n?kterým ze subjekt? uvedených v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice.

35 Jak totiž vyplývá ze samotného zn?ní uvedeného ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i), aby mohlo být poskytnutí vyu?ujícího p?ijímajícímu za?ízení osvobozeno podle tohoto ustanovení, je nezbytné, aby bylo pln?ní provád?no ve?ejnoprávním subjektem majícím vzd?lávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle doty?ný ?lenský stát uznává za podobné. Jak vyplývá z p?edkládacího usnesení, a zejména ze t?etí položené otázky, m?že být taková podmínka ve sporu v p?vodním ?ízení spln?na.

36 Krom toho, z ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté sm?rnice vyplývá, že k tomu, aby se na dodání zboží nebo poskytnutí služeb mohlo vztahovat osvobození stanovené zejména v odst. 1 písm. i) téhož ?lánku, hlavní pln?ní, se kterým takové dodání nebo poskytnutí úzce souvisí, musí být rovn?ž pln?ním osvobozeným od dan? (viz rozsudek ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, Sb. rozh. s. I?1385, bod 22).

37 V tomto ohledu je t?eba uvést, že podle p?edkládacího rozhodnutí jsou p?ijímající za?ízení sama „vzd?lávacími za?ízeními ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice“.

38 Zadruhé, jak vyplývá rovn?ž z ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté sm?rnice, na poskytování služeb a dodávky zboží, které úzce souvisejí s hlavními pln?ními uvedenými zejména v odst. 1 písm. i) téhož ?lánku, se m?že vztahovat osvobození od dan? pouze tehdy, jsou-li nezbytné k uskute??ování t?chto osvobozených pln?ní (viz rovn?ž, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Komise v. N?mecko, bod 48; Ygeia, bod 26, a Stichting Kinderopvang Enschede, bod 25).

39 Aby mohlo být takto kvalifikováno, musí takové do?asné poskytnutí vyu?ujících, jaké je p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení, být takové povahy nebo kvality, že by bez takové služby nebylo možné zajistit, aby vzd?lávání poskytované p?ijímajícími za?ízeními, a tudíž i vzd?lávání,

kterého se dostává jejich student?m, m?lo rovnocennou hodnotu (viz obdobn? výše uvedený rozsudek Stichting Kinderopvang Enschede, body 27, 28 a 30).

40 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, jak u?inila nizozemská vláda, že nelze vylou?it, že existují komer?ní zprost?edkovatelé práce, jejichž služby nejsou osvobozeny a jejichž ?inností je zejména zap?j?ování vyu?ujících školním nebo univerzitním za?ízením. Aby ve v?ci v p?vodním ?ízení mohlo být poskytnutí vyu?ujících Horizon College považováno za nezbytné pro vzd?lávání poskytované p?ijímajícími za?ízeními, muselo by být (nap?íklad z d?vodu kvalifikace dot?ených zam?stnanc? nebo pružnosti podmínek jejich zap?j?ení) takové povahy, aby stejná úrove? a stejná kvalita vzd?lávání nemohla být zajišt?na pouhým využitím služeb takových zprost?edkovatel? práce.

41 P?edkládajícímu soudu p?ísluší, p?i zohledn?ní všech konkrétních okolností sporu, který mu byl p?edložen, aby ur?il, zda jsou pln?ní poskytnutá Horizon College nezbytná, ?i nikoliv.

42 Za t?etí, podle ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) druhé odrážky šesté sm?rnice nebude poskytování služeb a dodávky zboží osvobozeno od dan? podle odst. 1 písm. i) téhož ?lánku, jestliže jejich základním ú?elem je získání dodate?ného p?íjmu pro subjekt poskytováním pln?ní, která jsou v p?ímém sout?žním vztahu s pln?ními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

43 Toto vylou?ení p?edstavuje specifický projev zásady da?ové neutrality, která brání zejména tomu, aby s poskytováním podobných služeb, které si tak navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno odlišn? (viz rozsudek ze dne 23. ?íjna 2003, Komise v. N?mecko, C?109/02, Recueil, s. I?12691, bod 20, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 32).

44 Ve sporu v p?vodním ?ízení tedy p?edkládajícímu soudu p?ísluší ur?it, zda ú?elem poskytnutí ze strany Horizon College ur?itého po?tu jeho u?itel? jiným vzd?lávacím za?ízením bylo p?edevším získání dodate?ného p?íjmu poskytováním pln?ní, které je v p?ímém sout?žním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH, jako jsou komer?ní zprost?edkovatelé práce. V tomto ohledu skute?nost, že za?ízení provád?jící takové poskytnutí získává odm?nu, která se rovná mzd? vyplácené takto poskytnutým vyu?ujícím, sama o sob? nesta?í k prokázání toho, že toto pln?ní není ur?eno k získání dodate?ného p?íjmu.

45 A kone?n? je namíst? uvést, že ?l. 13 ?ást A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice poskytuje ?lenským stát?m možnost vázat v jednotlivých p?ípadech osvobození jiných než ve?ejnoprávních subjekt? od dan? zejména podle odst. 1 písm. i) téhož ?lánku na spln?ní jedné nebo více podmínek uvedených v odst. 2 písm. a). P?edkládajícímu soudu p?ísluší ov??it, zda byla taková možnost Nizozemskem zavedena a pokud ano, jsou-li takové podmínky použitelné ve sporu v p?vodním ?ízení.

46 Proto je namíst? dohromady na druhou a t?etí položenou otázku odpov?d?t, že ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice, ve spojení s odstavcem 2 téhož ?lánku, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, m?že p?edstavovat pln?ní osvobozené od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním ve smyslu téhož ustanovení, je-li takové poskytnutí prost?edkem pro získání vzd?lávání považovaného za hlavní pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek, nicmén? pod podmínkou, což p?ísluší vnitrostátnímu soudu ov??it, že:

– jak toto hlavní pln?ní, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou provád?ny subjektem uvedeným v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i), se zohledn?ním p?ípadných podmínek zavedených dot?eným ?lenským státem podle odst. 2 písm. a) téhož ?lánku,

– uvedené poskytnutí je takové povahy nebo kvality, že bez využití takové služby by nebylo možné zajistit, aby vzd?lávání poskytované p?ijímajícím za?ízením, a tudíž i vzd?lávání, kterého se dostává jeho student?m, m?lo rovnocennou hodnotu, a

– takové poskytnutí není ur?eno p?edevším k získání dodate?ného p?íjmu poskytováním pln?ní, které je v p?ímém sout?žním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH.

Ke t?etí otázce

47 Jak vyplývá z bod? 12, 23 až 25, 34 a 35 rozsudku v projednávané v?ci, odpov?? na t?etí položenou otázku je nedílnou sou?ástí p?ezkumu prvních dvou otázek, jakož i odpov?dí, které na n? byly poskytnuty. Proto není na míst? na ni odpovídat odd?len?.

K náklad?m ?ízení

48 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzd?lávání d?tí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace“ netýká poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení ve smyslu téhož ustanovení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, i když za?ízení, které poskytnutí provádí, je samo ve?ejnoprávním subjektem majícím vzd?lávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné.**

2) **?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice 77/388, ve spojení s odstavcem 2 téhož ?lánku, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí u?itele za úplatu vzd?lávacímu za?ízení, ve kterém tento u?itel do?asn? zajiš?uje v rámci odpov?dnosti tohoto za?ízení vzd?lávací úkoly, m?že p?edstavovat pln?ní osvobozené od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících“ se vzd?láváním ve smyslu téhož ustanovení, je-li takové poskytnutí prost?edkem pro získání vzd?lávání považovaného za hlavní pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek, nicmén? pod podmínkou, což p?ísluší vnitrostátnímu soudu ov??it, že:**

– **jak toto hlavní pln?ní, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou provád?ny subjektem uvedeným v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. i), se zohledn?ním p?ípadných podmínek zavedených dot?eným ?lenským státem podle odst. 2 písm. a) téhož ?lánku,**

– **uvedené poskytnutí je takové povahy nebo kvality, že bez využití takové služby by nebylo možné zajistit, aby vzd?lávání poskytované p?ijímajícím za?ízením, a tudíž i vzd?lávání, kterého se dostává jeho student?m, m?lo rovnocennou hodnotu, a**

– **takové poskytnutí není ur?eno p?edevším k získání dodate?ného p?íjmu poskytováním pln?ní, které je v p?ímém sout?žním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.