ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. června 2007 *

Ve věci C-434/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. prosince 2005, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a P. Lindh, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. prosince 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— 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 zmocněnci,

— za řeckou vládu E. Mamouna, O. Patsopoulou a S. Trekli, jakož i K. Georgiadisem a S. Spyropoulosem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. března 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla předložena 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 základě daňového výměru týkajícího se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") vystaveného posledně uvedeným jmenované společnosti.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 13 šesté směrnice stanoví:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

— není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,

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

Vnitrostátní právní úprava

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

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

[...]

o. poskytování:

1° vzdělávacích služeb zařízeními určenými k tomuto účelu, tak jak jsou definována zákony upravujícími oblast vzdělávání nebo na jejich základě, podléhajícími, na základě zákonného předpisu, školské inspekci království nebo jinému dohledu vykonávanému ministrem pověřeným dotčenými vzdělávacími službami;

2° vzdělávacích služeb, které budou určeny nařízením veřejné správy, přičemž toto nařízení může upřesňovat, že osvobození se použije pouze vůči podnikatelům, kteří prostřednictvím tohoto vzdělávání neusilují o dosažení zisku;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

5 Podle předkládacího rozhodnutí je Horizon College „vzdělávací zařízení".

6 V průběhu let relevantních s ohledem na spor v původním řízení poskytla Horizon College určitý počet svých učitelů jiným vzdělávacím zařízením (dále jen „přijímající zařízení"), ve kterých tito učitelé působili v rámci odpovědnosti každého z těchto zařízení.

7 Pro každé poskytnutí byla uzavřena smlouva mezi Horizon College, dotčeným učitelem a přijímajícím zařízením. Podle těchto smluv mělo přijímající zařízení definovat úkoly dotčeného učitele, při zohlednění doby poskytnutí a funkce, na kterou byl tento učitel jmenován v Horizon College. Přijímající zařízení bylo mimoto povinno platit pojištění odpovědnosti za škodu po dobu, po kterou mu byl dotčený učitel poskytnut. Jeho mzdu mu i nadále vyplácela Horizon College. Přijímající zařízení bylo povinno mzdu bez navýšení proplatit Horizon College, která neúčtovala DPH.

8 Příslušný daňový inspektor oznámil Horizon College daňový výměr týkající se daně z přidané hodnoty za roky 1995 až 1999 ve výši 463 828 NLG, přičemž tato částka byla rozhodnutím inspektora přijatým na základě stížnosti uvedeného zařízení snížena na 299 308 NLG.

9 Horizon College podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Gerechtshof te Amsterdam, který ho zamítl jako neopodstatněné rozsudkem ze dne 3. listopadu 2003 z důvodu, že služeb dotčených v původním řízení se osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice netýká.

10 Horizon College podala kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (nejvyššímu soudu).

11 Jelikož se Hoge Raad der Nederlanden domníval, že výsledek sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu šesté směrnice, a zejména pojmu „vzdělávání" uvedeném v jejím čl. 13 části A odst. 1 písm. i), rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 13 část A [odst. 1 písm. i)] šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že pojem vzdělávání zahrnuje i poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení, v němž dočasně zajišťuje vzdělávání v rámci odpovědnosti tohoto zařízení?

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

3) Může okolnost, že ten, kdo učitele poskytuje, je sám vzdělávacím zařízením, mít vliv na odpověď na předchozí otázky?"

K předběžným otázkám

K první otázce

12 Podstatou první otázky předkládajícího soudu, ve spojení se třetí otázkou, je, zda čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace" uvedený v tomto ustanovení týká situace vzdělávacího zařízení ve smyslu téhož ustanovení, které poskytuje učitele za úplatu přijímacímu zařízení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly.

13 Horizon College má za to, že je na tuto otázku třeba odpovědět kladně, jelikož skutečné předávání znalostí a schopností, které probíhá přímo mezi vyučujícím a studenty nebo žáky nezávisle na právní struktuře, ve které k tomuto předávání dochází, představuje samotnou podstatu vzdělávání. Řecká a nizozemská vláda, jakož i Komise Evropských společenství uplatňují, že první otázka vyžaduje zápornou odpověď.

14 Úvodem je třeba uvést, že účelem čl. 13 části A šesté směrnice 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 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 představují osvobození uvedená v článku 13 šesté směrnice autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 15; ze dne 8. března 2001, Skandia, C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 23, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 15).

16 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 (viz rozsudky ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo, 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). 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 (viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 42; ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29, a ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 24). Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by znění ustanovení o osvobození uvedené v článku 13 mělo být vykládáno způsobem, který vyloučí jeho účinky (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 vzdělávání, výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 47).

17 Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice neobsahuje žádnou definici různých forem vzdělávání, kterých se týká toto ustanovení.

18 Je pravda, jak v podstatě tvrdí Horizon College, že předávání znalostí a schopností mezi vyučujícím a studenty představuje zvláště důležitý prvek vzdělávací činnosti.

19 Nicméně s ohledem na požadavky judikatury připomenuté v bodech 14 až 16 rozsudku v projednávané věci nestačí existence takového předávání sama o sobě k tomu, aby bylo možné kvalifikovat pouhé poskytnutí učitele vzdělávacímu zařízení k zajišťování vzdělávacích úkolů v rámci odpovědnosti tohoto zařízení jako vzdělávací činnost.

20 Jak totiž v podstatě uplatňovala na jednání Komise, vzdělávací činnost uvedená v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice je tvořena skupinou prvků, které zahrnují současně prvky týkající se vztahů vznikajících mezi vyučujícími a studenty, jakož i vztahy tvořící organizační rámec dotčeného zařízení.

21 Přitom, jak je uvedeno v bodě 7 rozsudku v projednávané věci, podle znění smluv o poskytnutí dotčených v původním řízení mělo přijímající zařízení definovat úkoly dotčeného učitele, při zohlednění doby tohoto poskytnutí a funkce, na kterou byl tento učitel jmenován v Horizon College. Přijímající zařízení bylo mimoto povinno pojistit vyučujícího na dobu, po kterou mu byl poskytnut.

22 Proto poskytnutí vyučujícího přijímajícímu zařízení za takových podmínek nemůže být jako takové považováno za činnost, která může spadat pod pojem „vzdělávání" ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice. Jak v podstatě uplatňují řecká a nizozemská vláda, jakož i Komise, smlouva uzavřená mezi Horizon College, přijímajícím zařízením a dotčeným učitelem směřuje nanejvýš k podpoře vzdělávání poskytovaného přijímajícím zařízením.

23 Tento výklad nemůže být vyvrácen skutečností, která tvoří předmět třetí otázky položené předkládajícím soudem, a sice že poskytující zařízení je samo, stejně jako

přijímající zařízení, vzdělávacím zařízením ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice. Nespadá-li totiž dané plnění samo o sobě pod pojem „vzdělávání", to, že je prováděno veřejnoprávním subjektem majícím vzdělávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné, nemůže tuto analýzu změnit.

24 Proto je třeba na první otázku, ve spojení se třetí otázkou, odpovědět, že čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace" netýká poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení ve smyslu téhož ustanovení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly, i když zařízení, které poskytnutí provádí, je samo veřejnoprávním subjektem majícím vzdělávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné.

Ke druhé otázce

25 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, ve spojení se třetí otázkou, je, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí učitele vzdělávacím zařízením ve smyslu tohoto ustanovení za úplatu přijímacímu zařízení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly, může být osvobozeno od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících" se vzděláváním ve smyslu téhož ustanovení.

26 Z předkládacího usnesení vyplývá, že tato otázka je položena s ohledem na situaci, ve které je takové poskytnutí prováděno protihodnotou za odměnu hrazenou přijímajícím zařízením zařízení, které poskytuje takové plnění, a jejíž výše se rovná mzdě placené tímto zařízením dotčenému učiteli.

27 Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice neobsahuje žádnou definici pojmu poskytování služeb „úzce souvisejících" se vzděláváním (viz, co se týče univerzitního vzdělávání, výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 46). Nicméně ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že se uvedené ustanovení netýká poskytování služeb a dodávek zboží, které nijak nesouvisejí s „výchovou a školským nebo vysokoškolským vzděláváním dětí a mládeže, odborným výcvikem nebo rekvalifikací".

28 Poskytování služeb a dodávky zboží mohou být považovány za „úzce související" se vzděláváním, a může tak s nimi být daňově zacházeno stejně, s ohledem na čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, pouze tehdy, jsou-li skutečně dodávány jako vedlejší plnění k tomuto vzdělávání, které představuje hlavní plnění (viz obdobně 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 plnění může být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud je nikoliv samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 22. října 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 podstatě uplatňují Horizon College a Komise, 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 „úzce souvisejících" se vzděláváním. V případě dočasného nedostatku vyučujících v určitých vzdělávacích zařízeních může totiž poskytnutí těchto kvalifikovaných vyučujících patřících jiným vzdělávacím zařízením umožnit, aby studenti získávali vzdělávání poskytované přijímajícím zařízením za nejvýhodnějších podmínek.

31 Tento závěr nemůže být vyvrácen okolností zdůrazňovanou řeckou a nizozemskou vládou, podle které dochází k poskytování dotčených vyučujících přijímajícím zařízením bez toho, že by mezi Horizon College a studenty těchto zařízení byl přímý vztah. Stejně tak skutečnost uváděná nizozemskou vládou, a sice že poskytnutí vyučujícího je plněním odlišným od vzdělávání zajišťovaného Horizon College na její vlastní účet, nemá na uvedený závěr dopad.

32 Aby totiž mohli studenti přijímajících zařízení získávat jimi poskytované vzdělávání za nejvýhodnějších podmínek, není nezbytné, aby byly služby úzce související s tímto vzděláváním poskytovány přímo uvedeným studentům. Krom toho případná neexistence úzké souvislosti mezi hlavní činností zařízení poskytujícího vyučující na straně jedné a jeho druhotnou činností spočívající v poskytování služeb úzce souvisejících se vzděláváním na straně druhé není v zásadě relevantní.

33 Nicméně nárok na osvobození stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice je vázán na určité podmínky, které vyplývají z téhož článku.

34 Zaprvé, jak hlavní vzdělávací plnění, tak dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které úzce souvisejí s takovým plněním, musejí být provedeny některým ze subjektů uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice.

35 Jak totiž vyplývá ze samotného znění uvedeného čl. 13 části A odst. 1 písm. i), aby mohlo být poskytnutí vyučujícího přijímajícímu zařízení osvobozeno podle tohoto ustanovení, je nezbytné, aby bylo plnění prováděno veřejnoprávním subjektem majícím vzdělávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle dotyčný členský stát uznává za podobné. Jak vyplývá z předkládacího usnesení, a zejména ze třetí položené otázky, může být taková podmínka ve sporu v původním řízení splněna.

36 Krom toho, z čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté směrnice vyplývá, že k tomu, aby se na dodání zboží nebo poskytnutí služeb mohlo vztahovat osvobození stanovené zejména v odst. 1 písm. i) téhož článku, hlavní plnění, se kterým takové dodání nebo poskytnutí úzce souvisí, musí být rovněž plněním osvobozeným od daně (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 třeba uvést, že podle předkládacího rozhodnutí jsou přijímající zařízení sama „vzdělávacími zařízeními ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice".

38 Zadruhé, jak vyplývá rovněž z čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté směrnice, na poskytování služeb a dodávky zboží, které úzce souvisejí s hlavními

plněními uvedenými zejména v odst. 1 písm. i) téhož článku, se může vztahovat osvobození od daně pouze tehdy, jsou-li nezbytné k uskutečňování těchto osvobozených plnění (viz rovněž, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Komise v. Německo, bod 48; Ygeia, bod 26, a Stichting Kinderopvang Enschede, bod 25).

39 Aby mohlo být takto kvalifikováno, musí takové dočasné poskytnutí vyučujících, jaké je předmětem sporu v původním řízení, být takové povahy nebo kvality, že by bez takové služby nebylo možné zajistit, aby vzdělávání poskytované přijímajícími zařízeními, a tudíž i vzdělávání, kterého se dostává jejich studentům, mělo rovnocennou hodnotu (viz obdobně výše uvedený rozsudek Stichting Kinderopvang Enschede, body 27, 28 a 30).

40 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak učinila nizozemská vláda, že nelze vyloučit, že existují komerční zprostředkovatelé práce, jejichž služby nejsou osvobozeny a jejichž činností je zejména zapůjčování vyučujících školním nebo univerzitním zařízením. Aby ve věci v původním řízení mohlo být poskytnutí vyučujících Horizon College považováno za nezbytné pro vzdělávání poskytované přijímajícími zařízeními, muselo by být (například z důvodu kvalifikace dotčených zaměstnanců nebo pružnosti podmínek jejich zapůjčení) takové povahy, aby stejná úroveň a stejná kvalita vzdělávání nemohla být zajištěna pouhým využitím služeb takových zprostředkovatelů práce.

41 Předkládajícímu soudu přísluší, při zohlednění všech konkrétních okolností sporu, který mu byl předložen, aby určil, zda jsou plnění poskytnutá Horizon College nezbytná, či nikoliv.

42 Za třetí, podle čl. 13 části A odst. 2 písm. b) druhé odrážky šesté směrnice nebude poskytování služeb a dodávky zboží osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. i) téhož

článku, jestliže jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

43 Toto vyloučení představuje specifický projev zásady daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby s poskytováním podobných služeb, které si tak navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno odlišně (viz rozsudek ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20, a výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 32).

44 Ve sporu v původním řízení tedy předkládajícímu soudu přísluší určit, zda účelem poskytnutí ze strany Horizon College určitého počtu jeho učitelů jiným vzdělávacím zařízením bylo především získání dodatečného příjmu poskytováním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH, jako jsou komerční zprostředkovatelé práce. V tomto ohledu skutečnost, že zařízení provádějící takové poskytnutí získává odměnu, která se rovná mzdě vyplácené takto poskytnutým vyučujícím, sama o sobě nestačí k prokázání toho, že toto plnění není určeno k získání dodatečného příjmu.

45 A konečně je namístě uvést, že čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice poskytuje členským státům možnost vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně zejména podle odst. 1 písm. i) téhož článku na splnění jedné nebo více podmínek uvedených v odst. 2 písm. a). Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda byla taková možnost Nizozemskem zavedena a pokud ano, jsou-li takové podmínky použitelné ve sporu v původním řízení.

46 Proto je namístě dohromady na druhou a třetí položenou otázku odpovědět, že čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, ve spojení s odstavcem 2 téhož článku, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly, může představovat plnění osvobozené od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících" se vzděláváním ve smyslu téhož ustanovení, je-li takové poskytnutí prostředkem pro získání vzdělávání považovaného za hlavní plnění za nejvýhodnějších podmínek, nicméně pod podmínkou, což přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, že:

— jak toto hlavní plnění, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou prováděny subjektem uvedeným v čl. 13 části A odst. 1 písm. i), se zohledněním případných podmínek zavedených dotčeným členským státem podle odst. 2 písm. a) téhož článku,

— 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

— takové poskytnutí není určeno především k získání dodatečného příjmu poskytováním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH.

Ke třetí otázce

47 Jak vyplývá z bodů 12, 23 až 25, 34 a 35 rozsudku v projednávané věci, odpověď na třetí položenou otázku je nedílnou součástí přezkumu prvních dvou otázek, jakož i odpovědí, které na ně byly poskytnuty. Proto není na místě na ni odpovídat odděleně.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že se výraz „výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, odborný výcvik nebo rekvalifikace“ netýká poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení ve smyslu téhož ustanovení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly, i když zařízení, které poskytnutí provádí, je samo veřejnoprávním subjektem majícím vzdělávací poslání nebo jiným subjektem, jehož cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné.**

2) **Článek 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice 77/388, ve spojení s odstavcem 2 téhož článku, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí učitele za úplatu vzdělávacímu zařízení, ve kterém tento učitel dočasně zajišťuje v rámci odpovědnosti tohoto zařízení vzdělávací úkoly, může představovat plnění osvobozené od DPH jakožto poskytování služeb „úzce souvisejících" se vzděláváním ve smyslu téhož ustanovení, je-li takové poskytnutí prostředkem pro získání vzdělávání považovaného za hlavní plnění za nejvýhodnějších podmínek, nicméně pod podmínkou, což přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, že:**

— **jak toto hlavní plnění, tak poskytnutí, které s ním úzce souvisí, jsou prováděny subjektem uvedeným v čl. 13 části A odst. 1 písm. i), se zohledněním případných podmínek zavedených dotčeným členským státem podle odst. 2 písm. a) téhož článku,**

— **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**

— **takové poskytnutí není určeno především k získání dodatečného příjmu poskytováním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s obchodními podniky povinnými k DPH.**

Podpisy.