ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. júna 2007 *

Vo veci C-434/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 2. decembra 2005 a doručený Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (spravodajca) a P. Lindh,

* Jazyk konania: holandčina.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. decembra 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), v zastúpení: G. C. Bulk, advocaat, a A. van Dongen, adviser,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a P. van Ginneken, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: E. Mamouna, O. Patsopoulou a S. Trekli, K. Georgiadis a S. Spyropoulos, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. marca 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) so sídlom v Alkmaari (Holandsko) (ďalej len „Horizon College“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) v nadväznosti na ním vystavený daňový výmer týkajúci sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) voči Horizon College.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 13 šiestej smernice stanovuje:

„A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [dane — *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia vrátane poskytovania s nimi úzko súvisiacich služieb a tovaru orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, ktoré majú túto činnosť za svoj cieľ, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný členský štát definoval podobné ciele [vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele, alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné — *neoficiálny preklad*];

…

2. a) Členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu, oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v (1) b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pričom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok [Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v odseku 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok — *neoficiálny preklad*]:

— nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nerozdelí, ale použije sa na ďalšie poskytovanie alebo zdokonalenie služieb [dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb — *neoficiálny preklad*],

— musia byť riadené a spravované na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú priamy alebo nepriamy záujem či už osobne alebo cez sprostredkovateľov na výsledkoch príslušných činností [musia byť riadené a spravované v zásade na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú žiadny priamy alebo nepriamy finančný prospech, či už osobne, alebo cez sprostredkovateľov, na výsledkoch daných činností — *neoficiálny preklad*],

— musia používať ceny schválené verejnými orgánmi alebo ceny, ktoré nie sú vyššie ako schválené, alebo v prípade neschválených služieb ceny nižšie, ako sú ceny používané na podobné služby obchodnými podnikmi podliehajúcimi dani z pridanej hodnoty [musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty — *neoficiálny preklad*],

— oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty [oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty — *neoficiálny preklad*].

b) Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne: [Poskytovanie služieb a dodanie tovaru nie sú oslobodené od dane v zmysle odseku 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), ak — *neoficiálny preklad*]

— tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane [nie sú nevyhnutné na uskutočnenie plnení oslobodených od dane — *neoficiálny preklad*],

— ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty [ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam obchodných spoločností podliehajúcich dani z pridanej hodnoty — *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

4 Článok 11 ods. 1 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329) stanovuje:

„1. Za podmienok, ktoré upraví nariadením správny orgán, sú od dane oslobodené:

…

o) poskytovanie:

1° vzdelávacích služieb zariadeniami určenými na tento účel, tak ako sú vymedzené zákonmi upravujúcimi vzdelávanie alebo na ich základe, podliehajúcich na základe zákonného predpisu kráľovskej školskej inšpekcii alebo inej kontrole vykonávanej ministrom zodpovedným za vzdelávacie služby;

2° vzdelávacích služieb, ktoré budú stanovené nariadením správneho orgánu, pričom toto nariadenie môže upresniť, že oslobodenie sa uplatní len vo vzťahu k podnikateľom, ktorých cieľom nie je dosiahnutie zisku prostredníctvom tohto vzdelávania;

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

5 V zmysle znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu je Horizon College „vzdelávacím zariadením“.

6 Počas rokov relevantných vo vzťahu k sporu vo veci samej pridelil Horizon College niektorých svojich učiteľov na výkon práce k iným vzdelávacím zariadeniam (ďalej len „užívateľské zariadenia“), v ktorých vykonávali svoju činnosť na zodpovednosť každého z týchto zariadení.

7 Pri pridelení učiteľa bola uzavretá zmluva medzi Horizon College, dotknutým učiteľom a užívateľským zariadením. Podľa ustanovení zmlúv prináležalo užívateľskému zariadeniu stanoviť dotknutému učiteľovi jeho úlohy, zohľadniac pritom dĺžku jeho pridelenia a funkciu, do ktorej bol tento učiteľ vymenovaný v Horizon College. Užívateľské zariadenie bolo okrem toho povinné platiť poistenie zodpovednosti za škodu za obdobie, počas ktorého mu bol dotknutý učiteľ pridelený na výkon práce. Horizon College však pokračoval vo výplate mzdy tomuto učiteľovi. Užívateľské zariadenie bolo povinné túto mzdu bez toho, aby došlo k jej zvýšeniu, preplatiť Horizon College, ktorý si neúčtoval DPH.

8 Príslušný daňový kontrolór zaslal Horizon College daňový výmer týkajúci sa DPH pripadajúcej na roky 1995 až 1999 vo výške 463 828 NLG, ktorý bol rozhodnutím kontrolóra prijatým v nadväznosti na sťažnosť toho zariadenia znížený na 299 308 NLG.

9 Horizon College podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Gerechtshof te Amsterdam, ktorý ho svojím rozsudkom z 3. novembra 2003 zamietol ako nedôvodné z dôvodu, že na predmetné služby vo veci samej sa oslobodenie od DPH stanovené článkom 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice nevzťahuje.

10 Horizon College preto podal dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd).

11 Keďže Hoge Raad der Nederlanden sa domnieval, že výsledok sporu, ktorý mu bol predložený, závisí od výkladu šiestej smernice a najmä jej pojmu „vzdelávanie“ uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. i), rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je potrebné článok 13 A [ods. 1 písm. i)] šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pojem vzdelávanie zahŕňa tiež odplatné pridelenie učiteľa na výkon práce k vzdelávaciemu zariadeniu, kde dočasne zabezpečuje vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, je potrebné pojem ‚poskytovania služieb…, ktoré s nimi úzko súvisia‘, vykladať v tom zmysle, že zahŕňa tiež službu, ktorá bola opísaná v prvej otázke?

3. Môže mať zistenie, že subjekt, ktorý učiteľa prideľuje, je sám vzdelávacím zariadením, vplyv na odpoveď na predchádzajúcu otázku?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

12 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v spojení s treťou otázkou v podstate pýta, či sa článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice musí vykladať v tom zmysle, že sa výrazy „vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odborná príprava alebo rekvalifikácia“ uvedené v tomto ustanovení vzťahujú na situáciu vzdelávacieho zariadenia v zmysle tohto istého ustanovenia, ktoré odplatne pridelí učiteľa na výkon práce k užívateľskému zariadeniu, v ktorom bude tento učiteľ dočasne zabezpečovať vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia.

13 Horizon College sa domnieva, že na túto otázku je potrebné odpovedať kladne, keďže účinné prenesenie znalostí a schopností, ku ktorému dochádza priamo medzi učiteľom a študentmi alebo žiakmi, nezávisle od právnej formy, v rámci ktorej sa takéto prenesenie uskutočňuje, predstavuje samotnú podstatu vzdelávania. Grécka a holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev tvrdia, že na prvú otázku je potrebné odpovedať záporne.

14 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že cieľom článku 13 A šiestej smernice je oslobodenie určitých činností vykonávaných vo všeobecnom záujme od DPH. V každom prípade sa však toto oslobodenie netýka všetkých činností vo všeobecnom záujme, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a podrobne opísané (pozri rozsudky z 12. novembra 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Zb. s. I-7053, bod 18; z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, bod 16, a zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 24).

15 Podľa judikatúry Súdneho dvora predstavujú oslobodenia upravené článkom 13 šiestej smernice autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15; z 8. marca 2001, Skandia, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 23, a Ygeia, už citovaný, bod 15).

16 Výrazy použité na označenie týchto oslobodení sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré platiteľ dane uskutoční za odplatu (pozri rozsudky z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00, Zb. s. I-5811, bod 43, a z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, Zb. s. I-13711, bod 36). V každom prípade výklad týchto pojmov musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH (pozri rozsudky zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 42; z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 29, a z 8. júna 2006, L.u.P., C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 24). Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa oslobodenia uvedené v článku 13 mali vykladať spôsobom, ktorý by zamedzoval ich účinkom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17, a v oblasti univerzitného vzdelávania aj Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 47).

17 Článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice neobsahuje žiadnu definíciu rôznych foriem vzdelávania upravených týmto ustanovením.

18 Je pravda, že tak ako tvrdí Horizon College, prenesenie znalostí a schopností medzi učiteľom a študentmi je osobitne dôležitým prvkom vzdelávacej činnosti.

19 Vzhľadom na požiadavky judikatúry pripomenutej v bodoch 14 až 16 tohto rozsudku však existencia takéhoto prenesenia sama osebe nepostačuje nato, aby sa za vzdelávaciu činnosť považovalo samotné pridelenie učiteľa na výkon práce k inému vzdelávaciemu zariadeniu, aby v ňom dočasne zabezpečoval vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia.

20 Ako to totiž v podstate uviedla Komisia na pojednávaní, vzdelávaciu činnosť upravenú v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice tvorí súbor prvkov, ktoré zahŕňajú zároveň prvky týkajúce sa vzťahov vznikajúcich medzi učiteľmi a študentmi, ako aj prvky tvoriace organizačný rámec dotknutého zariadenia.

21 Teda, ako je uvedené v bode 7 tohto rozsudku, podľa ustanovení zmlúv o pridelení zamestnancov na výkon práce inému zamestnávateľovi, ktoré sú predmetom veci samej, vymedzenie úloh dotknutého učiteľa prináleží užívateľskému zariadeniu, pričom musí zohľadniť dĺžku tohto pridelenia a funkciu, do ktorej bol tento učiteľ vymenovaný v Horizon College. Užívateľské zariadenie okrem toho muselo poistiť učiteľa na obdobie, na ktoré mu tento učiteľ bol pridelený.

22 Preto pridelenie učiteľa na výkon práce k užívateľskému zariadeniu nemožno za takýchto podmienok ako také považovať za činnosť, ktorá by mohla byť zahrnutá pod pojem „vzdelávanie“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice. Tak ako to v podstate uvádzajú grécka a holandská vláda, ako aj Komisia, dohoda uzavretá medzi Horizon College, užívateľským zariadením a dotknutým učiteľom smeruje nanajvýš k umožneniu poskytovania vzdelávania užívateľským zariadením.

23 Tento výklad nemôže vyvrátiť ani skutočnosť, ktorá je predmetom tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom, že zariadenie, ktoré učiteľa prideľuje, je samo,

rovnako ako užívateľské zariadenie, vzdelávacím zariadením v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice. Ak totiž dotknuté plnenie ako také nemožno zahrnúť pod pojem „vzdelávanie“, skutočnosť, že ho uskutočňuje subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom a má vzdelávacie ciele, alebo iný subjekt, ktorého ciele dotknutý členský štát považuje za podobné, nemôže zmeniť túto analýzu.

24 Preto je potrebné na prvú otázku v spojení s treťou otázkou odpovedať, že článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice sa musí vykladať v tom zmysle, že výrazy „vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia [vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odborná príprava alebo rekvalifikácia — *neoficiálny preklad*]“ sa nevzťahujú na plnenie spočívajúce v odplatnom pridelení učiteľa na výkon práce k vzdelávaciemu zariadeniu v zmysle tohto ustanovenia, v ktorom bude tento učiteľ dočasne zabezpečovať vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia, a to aj v prípade, ak zaradenie, ktoré tohto učiteľa pridelilo, je samo subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom a má vzdelávacie ciele, alebo je iným subjektom, ktorého ciele dotknutý členský štát považuje za podobné.

O druhej otázke

25 Svojou druhou otázkou v spojení s treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice musí vykladať v tom zmysle, že odplatné pridelenie učiteľa vzdelávacím zariadením v zmysle tohto ustanovenia na výkon práce k užívateľskému zariadeniu, v ktorom tento učiteľ poskytuje dočasne vzdelanie na zodpovednosť tohto užívateľského zariadenia, možno oslobodiť od DPH ako služby, ktoré v zmysle tohto ustanovenia so vzdelávaním „úzko súvisia“.

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto otázka sa kladie v situácii, keď k takémuto prideleniu dochádza za odmenu uhrádzanú užívateľským zariadením zariadeniu, ktoré učiteľa pridelilo, pričom výška tejto odmeny sa rovná platu uhrádzanému týmto zariadením dotknutému učiteľovi.

27 Článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice neobsahuje žiadnu definíciu pojmu poskytovania služieb, ktoré „úzko súvisia“ so vzdelávaním (v súvislosti s univerzitným vzdelávaním pozri rozsudok Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 46). Zo samotného znenia tohto ustanovenia však vyplýva, že sa nevzťahuje na poskytovanie služieb a dodania tovaru, ktoré nemajú žiaden vzťah k „vzdelávaniu detí a mládeže, školskému alebo univerzitnému vzdelávaniu, odbornej príprave alebo rekvalifikácii“.

28 Poskytovanie služieb a dodania tovaru možno považovať za „úzko súvisiace“ so vzdelávaním, a teda požívajú daňové zvýhodnenie podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice, len vtedy, ak sa naozaj uskutočňujú ako vedľajšie plnenia k vzdelávaniu, ktoré je hlavným plnením (pozri analogicky rozsudky z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249, body 27 až 30; Dornier, už citovaný, body 34 a 35, ako aj Ygeia, už citovaný, body 17 a 18).

29 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že plnenie možno považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak nepredstavuje cieľ sám osebe, ale prostriedok na využívanie hlavnej služby za lepších podmienok (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 24; CPP, už citovaný, bod 30; Dornier, už citovaný, bod 34, a Ygeia, už citovaný, bod 19).

30 Tak ako to v podstate tvrdia Horizon College a Komisia, pridelenie učiteľa jedným vzdelávacím zariadením na výkon práce k inému vzdelávaciemu zariadeniu, aby tam dočasne zabezpečoval vzdelávanie na zodpovednosť tohto iného vzdelávacieho zariadenia, je plnením, ktoré v zásade možno označiť za poskytnutie služby, ktorá úzko súvisí so vzdelávaním. V prípade dočasného nedostatku učiteľov v určitých vzdelávacích zariadeniach totiž pridelenie kvalifikovaných učiteľov zamestnaných v iných zariadeniach na výkon práce k zariadeniam s dočasným nedostatkom učiteľov umožňuje, aby užívateľské zariadenia poskytovali študentom vzdelanie za najlepších podmienok.

31 Tento záver nemôže vyvrátiť ani okolnosť zdôraznená gréckou a holandskou vládou, podľa ktorej sa pridelenie dotknutých učiteľov na výkon práce k užívateľskému zariadeniu uskutočňuje bez toho, aby existoval priamy vzťah medzi Horizon College a študentmi užívateľských zariadení. Rovnako nemá žiaden vplyv na tento záver ani skutočnosť zdôraznená holandskou vládou, že pridelenie učiteľa je plnením odlišujúcim sa od vzdelávania zabezpečovaného Horizon College na svoj vlastný účet.

32 Na to, aby sa študentom užívateľských zariadení mohlo týmito zariadeniami poskytovať vzdelanie za najlepších podmienok, totiž nie je nutné, aby sa služby, ktoré úzko súvisia s týmto vzdelávaním, poskytovali priamo študentom. Navyše prípadná neexistencia úzkej súvislosti medzi hlavnou činnosťou zariadenia, ktoré prideľuje učiteľov na výkon práce k inému zariadeniu, na jednej strane a jeho vedľajšou činnosťou spočívajúcou v poskytovaní služieb, ktoré úzko súvisí so vzdelávaním, na strane druhej je v zásade irelevantná.

33 V každom prípade však oslobodenie upravené v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice podlieha určitým podmienkam, ktoré z tohto článku vyplývajú.

34 V prvom rade jednak hlavnú činnosť spočívajúcu vo vzdelávaní, ako aj dodania tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré s takouto činnosťou úzko súvisia, musí uskutočniť jeden zo subjektov uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice.

35 Ako to totiž vyplýva zo znenia samotného článku 13 A ods. 1 písm. i), nato, aby bolo možné pridelenie učiteľov na výkon práce k užívateľskému zariadeniu oslobodiť od dane na základe tohto ustanovenia, je nutné, aby plnenie bolo uskutočnené subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom a má vzdelávacie ciele, alebo iným subjektom, ktorého ciele dotknutý členský štát považuje za podobné. Tak ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia a najmä z tretej položenej otázky, takáto podmienka by v spore vo veci samej mohla byť splnená.

36 Navyše z článku 13 A ods. 2 písm. b) prvej zarážky šiestej smernice vyplýva, že nato, aby nedošlo k vylúčeniu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb spod oslobodenia upraveného najmä odsekom 1 písm. i) tohto článku, musí byť hlavné plnenie, s ktorým dotknuté dodanie tovaru alebo poskytnutie služby úzko súvisia, plnením oslobodeným od dane (pozri rozsudok z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb. s. I-1385, bod 22).

37 V tomto ohľade je potrebné zdôrazniť, že v zmysle znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu sú užívateľské zariadenia samé osebe „vzdelávacími zariadeniami v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice“.

38 V druhom rade, tak ako to vyplýva aj z článku 13 A ods. 2 písm. b) prvej zarážky šiestej smernice, poskytnutia služieb a dodania tovaru, ktoré úzko súvisia s hlavnými

činnosťami uvedenými najmä v odseku 1 písm. i) tohto článku, možno oslobodiť od dane len vtedy, ak sú nevyhnutné na uskutočnenie činností oslobodených od dane (pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 48; Ygeia, už citovaný, bod 26, a Stichting Kinderopvang Enschede, už citovaný, bod 25).

39 Na to, aby mohlo byť takto kvalifikované, musí byť takéto dočasné pridelenie učiteľov na výkon práce k inému zariadeniu, ktoré je predmetom sporu vo veci samej, takej povahy alebo druhu, že by bez takejto služby nebolo možné zaručiť, aby poskytovanie vzdelania užívateľskými zariadeniami, a teda vzdelanie poskytované študentom týchto zariadení, malo rovnakú hodnotu (pozri analogicky rozsudok Stichting Kinderopvang Enschede, už citovaný, body 27, 28 a 30).

40 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, tak ako to urobila holandská vláda, že nemožno vylúčiť, že existujú komerčné personálne agentúry, ktorých predmetom činnosti je prideľovanie učiteľov na výkon práce k školským a univerzitným zariadeniam a ktorých služby nie sú oslobodené od dane. Nato, aby sa vo veci samej prideľovanie učiteľov Horizon College na výkon práce k užívateľským zariadeniam mohlo považovať za nevyhnutné na poskytovanie vzdelania týmito zariadeniami, muselo by byť takej povahy, napríklad z dôvodu kvalifikácie dotknutých zamestnancov alebo pružnosti podmienok ich pridelenia, že rovnakú úroveň a rovnakú kvalitu vzdelania by nebolo možné zabezpečiť prostredníctvom uvedených personálnych agentúr.

41 Preto prináleží vnútroštátnemu súdu, aby pri zohľadnení všetkých konkrétnych skutkových okolností sporu, ktoré mu boli predložené, určil, či služby poskytované Horizon College sú, alebo nie sú nevyhnutné.

42 V treťom rade na základe článku 13 A ods. 2 písm. b) druhej zarážky šiestej smernice nemožno poskytovanie služieb a dodanie tovaru oslobodiť od dane v zmysle

odseku 1 písm. i) tohto článku, ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam obchodných spoločností podliehajúcich DPH.

43 Toto vyňatie je osobitným výrazom zásady daňovej neutrality, ktorá odporuje najmä tomu, aby sa s obdobným poskytovaním služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišným spôsobom (pozri rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko, C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20, a Ygeia, už citovaný, bod 32).

44 Vo veci samej teda prináleží vnútroštátnemu súdu, aby stanovil, či k prideleniu určitých učiteľov Horizon College na výkon práce k iným vzdelávacím zariadeniam došlo najmä preto, aby sa získali dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania plnenia, ktoré priamo konkuruje plneniam obchodných spoločností podliehajúcich DPH, akými sú komerčné personálne agentúry. V tomto ohľade skutočnosť, že zariadenie, ktoré takéto pridelenie učiteľa uskutočnilo, dostáva odmenu, ktorá sa rovná mzde, ktorú vypláca takto prideleným učiteľom, sama osebe nepostačuje nato, aby sa preukázalo, že toto plnenie nie je určené na získanie dodatočných príjmov.

45 Napokon je potrebné zdôrazniť, že článok 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice dáva členským štátom možnosť podmieniť v jednotlivých prípadoch oslobodenie iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, ktoré je upravené v odseku 1 písm. i) tohto článku, splneniu jednej alebo viacerých podmienok vymenovaných v uvedenom odseku 2 písm. a). Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či takáto možnosť bola v Holandsku zavedená, a v prípade kladnej odpovede, či takéto podmienky možno uplatniť na spor vo veci samej.

46 Preto je potrebné na druhú a tretiu položenú otázku v ich vzájomnom spojení odpovedať tak, že článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice v spojení s odsekom 2 tohto istého článku sa musí vykladať v tom zmysle, že odplatné pridelenie učiteľa na výkon práce k inému vzdelávaciemu zariadeniu, v ktorom tento učiteľ dočasne zabezpečuje vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia, môže byť plnením oslobodeným od DPH spočívajúcim v poskytovaní služieb, ktoré „úzko súvisia“ so vzdelávaním v zmysle tohto ustanovenia, ak je takéto pridelenie prostriedkom na poskytovanie vzdelania ako hlavného plnenia za najlepších podmienok, avšak len ak dôjde k splneniu týchto podmienok, ktoré overí vnútroštátny súd, a síce, že:

— hlavné plnenie, ako aj pridelenie zamestnanca na výkon práce inému zamestnávateľovi, ktoré s ním úzko súvisí, sa uskutoční subjektmi uvedenými v článku 13 A ods. 1 písm. i) po prípadnom zohľadnení podmienok, ktoré boli zavedené dotknutým členským štátom podľa odseku 2 písm. a) tohto článku,

— uvedené pridelenie bude takej povahy alebo druhu, že by bez takejto služby nebolo možné zaručiť, aby poskytovanie vzdelania užívateľským zariadením, a teda vzdelanie poskytované študentom tohto zariadenia, malo rovnakú hodnotu, a

— hlavným cieľom takéhoto pridelenia nie je, aby sa prostredníctvom uskutočňovania takéhoto plnenia, ktoré priamo konkuruje plneniam obchodných spoločností podliehajúcich DPH, získali dodatočné príjmy.

O tretej otázke

47 Ako vyplýva z bodov 12, 23 až 25, 34 a 35 tohto rozsudku, odpoveď na tretiu položenú otázku predstavuje nevyhnutnú súčasť skúmania prvých dvoch otázok, ako aj odpovedí na ne. Preto nie je potrebné na ňu samostatne odpovedať.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa musí vykladať v tom zmysle, že výrazy „vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia [vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odborná príprava alebo rekvalifikácia — *neoficiálny preklad*]“ sa nevzťahujú na plnenie spočívajúce v odplatnom pridelení učiteľa na výkon práce k vzdelávaciemu zariadeniu v zmysle tohto ustanovenia, v ktorom bude tento učiteľ dočasne poskytovať vzdelanie na zodpovednosť tohto zariadenia, a to aj v prípade, ak zariadenie, ktoré tohto učiteľa pridelilo, je samo subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom a má vzdelávacie ciele, alebo je iným subjektom, ktorého ciele dotknutý členský štát považuje za podobné.

2. Článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice 77/388 v spojení s odsekom 2 tohto článku sa musí vykladať v tom zmysle, že odplatné pridelenie učiteľa na výkon práce k inému vzdelávaciemu zariadeniu, v ktorom tento učiteľ dočasne zabezpečuje vzdelávanie na zodpovednosť tohto zariadenia, môže byť plnením oslobodeným od dane z pridanej hodnoty spočívajúcim v poskytovaní služieb, ktoré „úzko súvisia“ so vzdelávaním v zmysle tohto ustanovenia, ak je takéto pridelenie prostriedkom na poskytovanie vzdelania ako hlavného plnenia za najlepších podmienok, avšak len ak dôjde k splneniu týchto podmienok, ktoré overí vnútroštátny súd, a síce, že:

— hlavné plnenie, ako aj pridelenie zamestnanca na výkon práce inému zamestnávateľovi, ktoré s ním úzko súvisí, sa uskutoční subjektmi uvedenými v článku 13 A ods. 1 písm. i) po prípadnom zohľadnení podmienok, ktoré boli zavedené dotknutým členským štátom podľa odseku 2 písm. a) tohto článku,

— uvedené pridelenie bude takej povahy alebo druhu, že by bez takejto služby nebolo možné zaručiť, aby poskytovanie vzdelania užívateľským zariadením, a teda vzdelanie poskytované študentom tohto zariadenia, malo rovnakú hodnotu, a

— hlavným cieľom takéhoto pridelenia nie je, aby sa prostredníctvom uskutočňovania takéhoto plnenia, ktoré priamo konkuruje plneniam obchodných spoločností podliehajúcich DPH, získali dodatočné príjmy.

Podpisy