ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. januára 2010 *

Vo veci C-473/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Sächsisches Finanzgericht (Nemecko) z 13. októbra 2008 a doručený Súdnemu dvoru 5. novembra 2008, ktorý súvisí s konaním:

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

proti

Finanzamt Dresden I,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, vykonávajúci funkciu predsedu tretej komory, sudcovia A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (spravodajca) a A. Arabadjiev,

* Jazyk konania: nemčina.

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Finanzamt Dresden I, v zastúpení: P. Zimmermann-Hübner,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: G. Kanellopoulos, S. Trekli a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. j) 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 podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (ďalej len „Eulitz GbR“) a Finanzamt Dresden I (ďalej len „Finanzamt“), v ktorom Finanzamt odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) činnosti vykonávané Thomasom Eulitzom, spoločníkom v spoločnosti Eulitz GbR, v rámci kurzov ďalšieho vzdelávania organizovaných treťou osobou.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Podľa článku 4 ods. 1 tejto smernice je zdaniteľnou osobou osoba, ktorá nezávisle a na ľubovoľnom mieste vykonáva niektorú z hospodárskych činností bližšie určených v odseku 2 tohto článku bez ohľadu na účel či výsledky tejto činnosti.

5 V článku 4 ods. 4 prvom pododseku tejto smernice je spresnené, že „použitie výrazu ‚nezávisle' v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym záväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z hľadiska pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa".

6 Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„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, odborné vzdelávanie 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*],

j) doučovanie zabezpečované učiteľmi súkromne a pokrývajúce školské alebo univerzitné vzdelávanie [výučba poskytovaná súkromne učiteľmi ako školské alebo univerzitné vzdelávanie — *neoficiálny preklad*],

…“

Vnútroštátna právna úprava

7 V čase skutkových okolností vo veci samej § 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) nazvaný „Oslobodenie od dane týkajúce sa dodávok a iných plnení“ stanovoval vo svojom bode 21, že od DPH boli oslobodené:

„a) plnenia priamo slúžiace na školský alebo vzdelávací účel, poskytované súkromnými školami alebo inými všeobecnovzdelávacími zariadeniami alebo zariadeniami poskytujúcimi prípravu na povolanie,

aa) ak sú ako náhradné školy povolené podľa § 7 ods. 4 ústavy [(Grundgesetz)] štátom alebo podľa práva spolkovej krajiny, alebo

bb) ak príslušný úrad spolkovej krajiny potvrdí, že riadne pripravujú na povolanie alebo na skúšku vykonávanú pred verejnoprávnou právnickou osobou;

b) vyučovanie súkromných učiteľov, ktoré slúži priamo školskému alebo vzdelávaciemu účelu

aa) na vysokých školách v zmysle § 1 a § 70 rámcového zákona o vysokých školách [(Hochschulrahmengesetz)] a verejných všeobecných školách alebo verejných školách poskytujúcich prípravu na povolanie alebo

bb) na súkromných školách a iných všeobecnovzdelávacích zariadeniach alebo zariadeniach prípravy na povolanie, ak spĺňajú požiadavky uvedené v písm. a).“

8 Podľa § 4 bodu 22 písm. a) UStG boli od dane oslobodené prednášky, kurzy a iné podujatia vedeckého alebo vzdelávacieho charakteru, ktoré sú vykonávané verejnoprávnymi právnickými osobami, správnymi a hospodárskymi akadémiami, verejnými vysokými školami alebo zariadeniami, ktoré sledujú verejnoprospešné ciele alebo ktoré sú súčasťou profesijnej organizácie, ak sa príjmy používajú prevažne na pokrytie nákladov.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Eulitz GbR je spoločnosť založená podľa občianskeho práva prevádzkujúca projekčnú kanceláriu v Drážďanoch (Nemecko).

10 Jeden so spoločníkov v spoločnosti Eulitz GbR, Thomas Eulitz, je diplomovaným inžinierom v odbore preventívnej protipožiarnej ochrany. V období rokov 2001 až 2005, dotknutom vo veci samej, prednášal na Europäisches Institut für postgraduale

Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (ďalej len „EIPOS“), ktoré je združením založeným podľa súkromného práva, a skúšal ako člen skúšobnej komisie.

11 V tomto združení pán Eulitz vykonával okrem svojich úloh ako učiteľ a skúšajúci, aj odborné aj organizačné vedenie pri niektorých zo študijných kurzov. Musel sa teda dohovoriť s ostatnými vyučujúcimi o čase a obsahu ich kurzov a bol hlavnou osobou, na ktorú sa účastníci mohli obracať s otázkami, ktoré sa všeobecne týkali týchto kurzov.

12 Pán Eulitz vykonával tieto činnosti vo viacerých študijných kurzoch týkajúcich sa požiarnej prevencie. Uchádzači museli mať pre prijatie na tieto študijné kurzy ukončené štúdium získaním titulu architekt, resp. inžinier na univerzite alebo odbornej vysokej škole alebo preukázať dvojročnú prax v oblasti projektovania protipožiarnej ochrany alebo v odbore stavebníctva. Študentov, ktorí po absolvovaní štúdia získali diplom, Industrie- und Handelskammer (obchodná a priemyselná komora) na základe žiadosti vymenovala za znalcov v odbore preventívnej protipožiarnej ochrany.

13 Finanzamt zdanil daňou z pridanej hodnoty príjmy spoločnosti Eulitz GbR pochádzajúce z tejto činnosti pána Eulitza vzhľadom na to, že táto činnosť nie je oslobodená podľa § 4 bodu 21 alebo 22 UStG.

14 Eulitz GbR po tom, ako bolo zamietnuté odvolanie proti tomuto rozhodnutiu, podala žalobu vo veci samej, ktorou sa domáha oslobodenia dotknutých príjmov, nadobudnutých podľa jej tvrdenia ako protihodnotu za plnenie poskytnuté pánom Eulitzom súkromne ako učiteľom, vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť.

15 Finanzamt sa naopak domnieva, že oslobodenie podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) alebo j) šiestej smernice je vylúčené. Na jednej strane totiž Eulitz GbR nie je subjektom spravujúcim sa verejným právom, ktorý je poverený výchovou detí alebo mládeže, školským alebo univerzitným vzdelávaním, odbornou prípravou alebo rekvalifikáciou, ani iným subjektom, ktorého ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné. Na druhej strane sporné plnenia nie je možné považovať za školské alebo univerzitné vzdelávanie poskytované súkromne učiteľmi. Presnejšie, pán Eulitz pôsobil ako učiteľ v rámci študijných kurzov poskytovaných združením EIPOS, a teda na zodpovednosť a účet toho združenia.

16 Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Sasko) predovšetkým uvádza, že Eulitz GbR je samostatný podnikateľský subjekt v zmysle § 2 ods. 1 UStG, ale že podľa nemeckého vnútroštátneho práva nemá, čo sa týka sporných plnení, nárok na oslobodenie od DPH. Konkrétne uvedené plnenia neposkytoval študentom študijných kurzov Eulitz GbR, ale EIPOS. Okrem toho ani EIPOS, ani Eulitz GbR nemali oprávnenie podľa § 4 bodu 21 písm. b) podpísm. bb) UStG, z ktorého by vyplývalo, že riadne pripravujú na povolanie alebo na skúšku vykonávanú pred verejnoprávnou právnickou osobou. Podľa vnútroštátneho súdu táto okolnosť vylučuje vo veci samej uplatnenie oslobodenia stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice vzhľadom na to, že Eulitz GbR nie je „subjekt uznaný" dotknutým členským štátom za podobný v zmysle tohto ustanovenia. Pokiaľ ide o písmeno j) toho istého odseku, úrad spochybňuje, že by pán Eulitz v tomto prípade konal ako „súkromný" učiteľ.

17 Za týchto okolností Sächsisches Finanzgericht, pochybujúc v danom prípade o uplatniteľnosti oslobodenia vo veci samej podľa článku 13 A ods. 1 písm. j) tejto smernice, rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavujú činnosti výučby a skúšania, ktoré vo vzdelávacom zariadení, ktoré má podobu združenia podľa súkromného práva, poskytuje diplomovaný inžinier pre účastníkov kurzov ďalšieho vzdelávania, ktorí už ukončili štúdium na vysokej škole

a získali aspoň titul architekt, resp. inžinier, alebo majú rovnocenné vzdelanie, pričom tieto kurzy sú ukončené skúškou, ‚školské alebo univerzitné vzdelávanie' v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) smernice 77/388 …?

2. a) Je osoba, ktorá inak spĺňa požiadavky na ‚súkromného učiteľa' v zmysle [tohto] ustanovenia, vylúčená z tohto okruhu osôb, ak:

— dostane odmenu (úplnú alebo čiastočnú) za svoju výučbu aj vtedy, keď sa na danú výučbu neprihlási žiadny účastník, ale táto osoba už vykonala činnosti spojené s prípravou na túto výučbu, alebo

— opakovane a sústavne je počas podstatného časového obdobia poverovaná vykonávaním relevantnej výučbovej a skúšobnej činnosti, alebo

— popri svojej priamej výučbovej činnosti zastáva v pomere k ostatným prednášajúcim dotknutého študijného kurzu odborne a/alebo organizačne významné postavenie?

b) Prichádza prípadne takéto vylúčenie [z tohto okruhu] do úvahy už vtedy, ak je splnený jeden z uvedených znakov, alebo až vtedy, keď [táto osoba spĺňa] dva alebo všetky tri z týchto znakov?"

O prejudiciálnych otázkach

18 Týmito dvoma otázkami sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či na takú činnosť, akú vykonáva spoločník žalobkyne vo veci samej, sa vzťahuje v prípade takých okolností, aké boli opísané vo veci samej, pojem „výučba poskytovaná súkromne učiteľmi ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

19 Na úvod treba pripomenúť, podobne ako tvrdí Komisia Európskych spoločenstiev, že sa zdá, že podľa nemeckého práva neboli predmetné činnosti vo veci samej vykonávané spoločnosťou Eulitz GbR ako samostatným právnym subjektom, ale jej spoločníkom pánom Eulitzom. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd zaoberá činnosťami uvedeného spoločníka, ktoré je možné považovať za zhodné s činnosťami tejto spoločnosti ako takej.

O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že poskytovanie výučby diplomovaným inžinierom ako učiteľom a skúšajúcim vo vzdelávacom zariadení, ktoré má podobu združenia podľa súkromného práva, pre účastníkov kurzov ďalšieho vzdelávania, ktorí už ukončili štúdium na vysokej škole a získali aspoň titul architekt, resp. inžinier, alebo majú rovnocenné vzdelanie, pričom tieto kurzy sú ukončené skúškou, môže spadať pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

21 Výrazy použité v nemeckej jazykovej verzii článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, t. j. „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ (doslovne: školské alebo univerzitné vzdelávanie, ktoré je poskytované súkromnými učiteľmi), sa odlišujú od výrazov použitých vo všetkých ostatných jazykových verziách, v ktorých bola šiesta smernica pôvodne prijatá, keďže v týchto ostatných verziách sa oslobodenie uvedené

v danom článku netýka priamo pojmu „školské alebo univerzitné vzdelávanie“, ale pojmu, ktorý s ním úzko súvisí a vo francúzštine je vyjadrený výrazmi „výučba poskytovaná…“ ako také vzdelávanie.

22 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry potreba jednotného uplatňovania, a teda výkladu aktu Spoločenstva vylučuje, aby bol tento akt posudzovaný izolovane v jeho jednej verzii, ale naopak, vyžaduje, aby bol vykladaný podľa skutočnej vôle normotvorcu a ním sledovaného účelu, najmä s prihliadnutím na všetky jeho jazykové verzie (pozri najmä rozsudky z 12. novembra 1969, Stauder, 29/69, Zb. s. 419, bod 3, ako aj z 22. októbra 2009, Zurita García a Choque Cabrera, C-261/08 a C-348/08, Zb. s. I-10143, bod 54).

23 V uvedenom prípade treba teda chápať prvú otázku tak, že v nej v podstate ide o to, či sa má článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že činnosti, ako tie, ktoré sú dotknuté vo veci samej, môžu predstavovať „výučbu poskytovanú… ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle tohto ustanovenia.

24 Okrem toho treba pripomenúť, že šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi širokú pôsobnosť vzťahujúcu sa na všetky hospodárske činnosti výrobcu, obchodníka alebo poskytovateľa služieb. Podľa článku 13 tejto smernice sú však niektoré činnosti oslobodené od DPH (pozri rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Zb. s. I-7821, bod 15).

25 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora predstavujú uvedené oslobodenia autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktorých účelom je zabrániť rozdielnemu

uplatňovaniu režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15; zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 15, a z 22. októbra 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Zb. s. I-10099, bod 33).

26 Navyše z ustálenej judikatúry vyplýva, že oslobodenia uvedené v článku 13 A šiestej smernice sa netýkajú oslobodenia všetkých činností vo verejnom záujme od DPH, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne opísané (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 11. júla 1985, Komisia/Nemecko, 107/84, Zb. s. 2655, bod 17; z 20. novembra 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 54; zo 14. júna 2007, Haderer, C-445/05, Zb. s. I-4841, bod 16 a citovanú judikatúru, ako aj Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, už citovaný, bod 18).

27 Výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania tovaru a každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa oslobodenie od dane uvedené v tomto článku 13 malo vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho účinky (pozri rozsudky Horizon College, už citovaný, bod 16; Haderer, už citovaný, bod 18 a citovanú judikatúru, ako aj z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb. s. I-11079, bod 25 a citovanú judikatúru).

28 Článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice neobsahuje žiadnu definíciu pojmu „výučba poskytovaná… ako školské alebo univerzitné vzdelávanie" na účely tohto ustanovenia.

29 Pokiaľ ide o výrazy „školské alebo univerzitné vzdelávanie" uvedené v tomto pojme, Súdny dvor v bode 26 už citovaného rozsudku Haderer uviedol, pričom zdôraznil, že nejde o presnú definíciu, že tieto výrazy sa neobmedzujú výlučne na vzdelávanie, ktoré vedie k skúškam s cieľom získať určitú kvalifikáciu alebo ktoré umožňuje dosiahnuť vzdelanie na účely výkonu určitej odbornej činnosti, ale zahŕňa aj iné činnosti, pri

ktorých dochádza k vzdelávaniu v školách alebo univerzitách s cieľom rozvíjať znalosti a schopnosti žiakov alebo študentov, avšak len vtedy, ak tieto činnosti nemajú výlučne rekreačnú povahu.

30 Pokiaľ ide presnejšie o výraz „vzdelávanie“, treba pripomenúť, že Súdny dvor v podstate rozhodol, že ak odovzdávanie znalostí a schopností z učiteľa na študentov je osobitne dôležitým aspektom vzdelávacej činnosti uvedenej v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice, vyplýva z toho, že túto činnosť tvorí súbor aspektov, ktoré zároveň zahŕňajú aspekty týkajúce sa vzťahov vznikajúcich medzi učiteľmi a študentmi, ako aj aspekty tvoriace organizačný rámec zariadenia, v ktorom sa vzdelávanie poskytuje (pozri v tomto zmysle rozsudok Horizon College, už citovaný, body 18 až 20).

31 Tento výraz je potrebné chápať podobne aj v rámci článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

32 Ako však bolo uvedené v bode 21 tohto rozsudku, oslobodenie od dane uvedené v ustanovení článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice sa teda priamo netýka „školského alebo univerzitného vzdelávania“, ale pojmu, ktorý je uvedený v iných jazykových verziách, okrem nemeckej, úzko s ním súvisí, a ktorý je vo francúzštine vyjadrený výrazmi „výučba poskytovaná…“ ako také vzdelávanie. Výraz „výučba“ je potrebné v tomto kontexte chápať tak, že v podstate zahŕňa prenos znalostí a schopností medzi učiteľom a žiakmi alebo študentmi.

33 Z toho vyplýva, že síce plnenia poskytnuté ako vyučovanie vo vzdelávacom zariadení nevyhnutne nepredstavujú, bez akéhokoľvek ďalšieho aspektu, „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, takéto plnenia môžu naopak spadať pod pojem „výučba poskytovaná… učiteľmi ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže v podstate zahŕňajú

odovzdávanie znalostí a schopností z učiteľa na žiakov alebo študentov v rámci vzdelávania na účely výkonu určitej odbornej činnosti.

34 V tejto súvislosti, ako to tvrdí nemecká vláda, je pre výklad článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice irelevantné, že toto slovné vyjadrenie je užšie — tak v nemeckej jazykovej verzii, ako aj v ostatných — ako slovné vyjadrenie oslobodenia uvedeného v bode i) daného odseku, najmä z toho dôvodu, že na rozdiel od písmena i) písmeno j) výslovne neuvádza okrem školského alebo univerzitného vzdelávania aj odborné vzdelávanie.

35 Ako sám vnútroštátny súd navrhuje, na účely DPH sa nemá rozlišovať medzi vzdelávaním žiakov alebo študentov, ktorí sa zúčastňujú základného školského alebo univerzitného vzdelávania, a vzdelávaním osôb, ktoré už majú osvedčenie o ukončení štúdia alebo univerzitný diplom a ktoré sa po získaní tohto osvedčenia alebo diplomu zúčastňujú odborného vzdelávania. To platí rovnako aj s ohľadom na výučbu týkajúcu sa tohto vzdelávania.

36 Okrem toho, ako tvrdí Komisia, také rozlišovanie by mohlo byť veľmi nevhodné s ohľadom na vyučované predmety. Hoci je v tejto súvislosti pravda, že výrazy použité na opísanie oslobodenia uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice je nutné vykladať doslovne, uplatnenie zvlášť zúženého výkladu pojmu „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ by mohlo spôsobiť odlišnosti v uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch z dôvodu, že jednotlivé režimy vzdelávania v členských štátoch sú organizované odlišnými spôsobmi. Takéto odlišnosti by boli nezlučiteľné s požiadavkami judikatúry uvedenej v bode 25 tohto rozsudku (pozri rozsudok Haderer, už citovaný, bod 24).

37 Z tohto pohľadu, čo sa týka ostatných činností pána Eulitza iných ako učiteľa v pravom slova zmysle, akou bola jeho činnosť skúšajúceho, ako aj iné činnosti uvedené v bode 11 tohto rozsudku, treba uviesť, že tieto činnosti je možné považovať za spadajúce pod pojem „výučba“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice len v takom rozsahu, v akom je ich možné považovať za sledujúce v zásade prenos znalostí a schopností medzi učiteľom a žiakmi alebo študentmi. V prípade potreby prislúcha vnútroštátnemu súdu overiť, či je to tak, pokiaľ ide o niektoré z predmetných činností vo veci samej.

38 Na prvú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že plnenia, ktoré poskytuje diplomovaný inžinier ako učiteľ vo vzdelávacom zariadení, ktoré má podobu združenia podľa súkromného práva, pre účastníkov kurzov ďalšieho vzdelávania, ktorí už ukončili štúdium na vysokej škole a získali aspoň titul architekt, resp. inžinier, alebo majú rovnocenné vzdelanie, pričom tieto kurzy sú ukončené skúškou, môžu predstavovať „výučbu poskytovanú… ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle uvedeného ustanovenia. Takouto výučbou môžu byť aj iné činnosti ako činnosť učiteľa v pravom slova zmysle, ak sú v zásade vykonávané v rámci odovzdávania znalostí a schopností z učiteľa na žiakov alebo študentov ako školské alebo univerzitné vzdelávanie. V prípade potreby prislúcha vnútroštátnemu súdu overiť, či všetky predmetné činnosti vo veci samej predstavujú „výučbu“ poskytovanú „ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

O druhej otázke

39 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či za takých okolností, aké sú vo veci samej, môže byť osoba, akou je pán Eulitz, ktorý je spoločníkom žalobkyne vo veci samej, považovaná za osobu, ktorá poskytuje výučbu „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

40 Zo znenia tejto otázky vyplýva, že vnútroštátny súd považuje *a priori* za možné, aby v spore vo veci samej bola spoločnosť Eulitz GbR prostredníctvom pána Eulitza považovaná za subjekt poskytujúci výučbu „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice s jedinou výhradou prípadného vplyvu, ktorý by na túto skutočnosť mohli mať okolnosti uvedené v tejto otázke.

41 Ako vyplýva zo znenia článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, na to, aby sa na výučbu vzťahovalo oslobodenie stanovené týmto článkom, nestačí, aby sa táto výučba poskytovala ako školské alebo univerzitné vzdelávanie, ale okrem toho musí byť „poskytovaná súkromne učiteľmi“ (pozri rozsudok Haderer, už citovaný, bod 28).

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pravidlá týkajúce sa výkladu oslobodení od dane stanovených v článku 13 šiestej smernice, ako boli uvedené v bode 27 tohto rozsudku, sa uplatňujú za osobitných podmienok, ktoré musia byť splnené, aby sa uplatnili tieto oslobodenia, najmä podmienky týkajúce sa druhu alebo totožnosti hospodárskeho subjektu poskytujúceho služby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, body 16 až 20; z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 23, ako aj Haderer, už citovaný, bod 19).

43 Vo veci samej je nepochybné, že pán Eulitz pôsobil predovšetkým ako učiteľ. V každom prípade túto skutočnosť nespochybnil Finanzamt, ani ostatní účastníci konania, ktorí predložili svoje pripomienky podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora.

44 Vo veci samej však vzniká otázka, či činnosť, ktorú vykonával pán Eulitz, bola vykonávaná „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

45 V tejto súvislosti Komisia, opierajúc sa o bod 33 už citovaného rozsudku Haderer, tvrdí, že vzhľadom na to, že pán Eulitz sa javí akoby mal nezávislé postavenie z pohľadu nemeckého súkromného a daňového práva, svoju činnosť vykonával vo vlastnom mene, a teda „súkromne“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

46 Isteže, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v predmetnom období vo veci samej sa nemecké daňové orgány domnievali, že spoločnosť Eulitz GbR spĺňala prostredníctvom pána Eulitza kritériá stanovené v článku 4 šiestej smernice na to, aby mohla byť považovaná za zdaniteľnú osobu na účely DPH, predovšetkým kritéria týkajúceho sa „nezávislého“ výkonu niektorej z hospodárskych činností uvedených v odseku 2 tohto článku.

47 Okolnosť, že medzi združením EIPOS a pánom Eulitzom, spoločníkom v spoločnosti, ktorá je žalobkyňou vo veci samej, neexistoval na výkon činností, o ktoré ide vo veci samej, vzťah zamestnávateľa a zamestnanca podobný vzťahom uvedeným v článku 4 ods. 4 prvom pododseku šiestej smernice, nestačí sama osebe, na to, aby činnosti uvedeného spoločníka boli považované za činnosti vykonávané „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

48 Ako totiž zdôrazňuje nemecká vláda, len tá skutočnosť, že hospodárska činnosť je vykonávaná „nezávisle“ a že sú splnené ostatné kritériá stanovené v článku 4 šiestej smernice, aby subjekt mohol byť považovaný za zdaniteľnú osobu na účely DPH, nemôže bez ďalších okolností viesť k záveru, že učiteľ, ktorý nemá uzavretú pracovnú zmluvu alebo iný právny zväzok vytvárajúci vzťah zamestnávateľa a zamestnanca, ktorý by z takej zmluvy vyplýval, vykonáva svoju hospodársku činnosť „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) tejto smernice. Ak by to tak bolo, pojem učiteľa poskytujúceho výučbu „súkromne“ by nemal samostatný význam, keďže všetci učitelia, ktorí spĺňajú podmienky stanovené v článku 4 danej smernice na to, aby boli považovaní za zdaniteľné osoby, by automaticky boli „súkromnými“ učiteľmi v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

49 Je možné, že argumentácia Komisie uvedená v bode 45 tohto rozsudku sa zakladá na jednej strane na znení príslušných ustanovení nemeckého vnútroštátneho práva a na druhej strane na skutočnosti, že výrazy použité v nemeckej verzii článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, ako vyplýva z bodu 21 tohto rozsudku, sa môžu prípadne chápať ako odkaz na akúkoľvek výučbu poskytovanú učiteľom, ktorý nie je zamestnancom vzdelávacieho zariadenia.

50 V tejto súvislosti však treba uviesť, že na jednej strane zdanenie určitého plnenia daňou z pridanej hodnoty alebo jeho oslobodenie nemôže závisieť od jeho kvalifikácie vo vnútroštátnom práve (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 25 a citovanú judikatúru, ako aj Haderer, už citovaný, bod 25). Na druhej strane, ako vyplýva z bodu 22 tohto rozsudku, potreba jednotného výkladu smerníc Spoločenstva vylučuje, aby bol v prípade pochybností text ustanovenia posudzovaný samostatne, a naopak vyžaduje, aby bol vykladaný a uplatňovaný s prihliadnutím na znenie verzií vyhotovených v ostatných úradných jazykoch (pozri tiež rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 26 a citovanú judikatúru, ako aj z 10. septembra 2009, Eschig, C-199/08, Zb. s. I-8295, bod 54).

51 Z viacerých jazykových verzií článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, okrem nemeckej, však vyplýva, že výklad daného ustanovenia uvedený v bode 49 tohto rozsudku nie je možné riadne oprieť o znenie uvedeného ustanovenia [pozri, okrem francúzskej verzie, najmä anglickú („tuition given privately by teachers and covering school or university education“), taliansku („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario“), poľskú („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką“), portugalskú („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário“), fínsku (opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit) a švédsku („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning“)].

52 V každom prípade bez toho, aby bolo potrebné preskúmať všetky tri okolnosti uvedené v druhej prejudiciálnej otázke, treba pripomenúť, že z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že pán Eulitz pôsobil ako učiteľ v rámci vzdelávacích kurzov ponúkaných treťou osobou, združením EIPOS. Podľa rozhodnutia samotného vnútroštátneho súdu

bolo práve toto združenie — a nie pán Eulitz — zodpovedné za vzdelávacie zariadenie, v rámci ktorého pán Eulitz poskytoval výučbu, a toto zariadenie aj zabezpečovalo poskytovanie vzdelávania účastníkom týchto kurzov.

53 Ako uviedli nemecká a grécka vláda, táto okolnosť sama osebe stačí na vylúčenie možnosti, že by bolo možné pána Eulitza — a teda spoločnosť Eulitz GbR –považovať za poskytujúceho výučbu „súkromne“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice. Znaky uvedené v druhej prejudiciálnej otázke, či už sú posudzované spoločne alebo samostatne, nemôžu viesť k inému záveru.

54 Vysvetlenia poskytnuté Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku Haderer tiež nasvedčujú takémuto výkladu. V bodoch 33 až 35 uvedeného rozsudku Súdny dvor totiž v podstate uviedol, že vzhľadom na všetky skutkové okolnosti veci, na základe ktorej bol vyhlásený uvedený rozsudok, sa zdalo, čo však ešte musel vnútroštátny súd overiť, že pán Haderer bol k dispozícii tretej osobe ako učiteľ, za čo ho táto osoba odmeňovala ako poskytovateľa služieb v prospech vzdelávacieho systému spravovaného touto osobou, takže nebolo možné, aby osoba v postavení pána Haderera konala „súkromne“.

55 Na druhú položenú otázku treba teda odpovedať tak, že článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, aké sú vo veci samej, sa osoba, akou je pán Eulitz, ktorý je spoločníkom žalobkyne vo veci samej a poskytuje plnenia ako učiteľ v rámci vzdelávacích kurzov ponúkaných treťou osobou, nemôže považovať za osobu, ktorá poskytuje výučbu „súkromne“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

O trovách

56 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. j) 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 má vykladať v tom zmysle, že plnenia, ktoré poskytuje diplomovaný inžinier ako učiteľ vo vzdelávacom zariadení, ktoré má podobu združenia podľa súkromného práva, pre účastníkov kurzov ďalšieho vzdelávania, ktorí už ukončili štúdium na vysokej škole a získali aspoň titul architekt, resp. inžinier, alebo majú rovnocenné vzdelanie, pričom tieto kurzy sú ukončené skúškou, môžu predstavovať „výučbu poskytovanú… ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle uvedeného ustanovenia. Takouto výučbou môžu byť aj iné činnosti ako činnosť učiteľa v pravom slova zmysle, ak sú v zásade vykonávané v rámci odovzdávania znalostí a schopností z učiteľa na žiakov alebo študentov ako školské alebo univerzitné vzdelávanie. V prípade potreby prislúcha vnútroštátnemu súdu overiť, či všetky predmetné činnosti vo veci samej predstavujú „výučbu“ poskytovanú „ako školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle uvedeného ustanovenia.**

2. **Článok 13 A ods. 1 písm. j) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, aké sú vo veci samej, sa osoba, akou je pán Eulitz, ktorý je**

spoločníkom žalobkyne vo veci samej a poskytuje plnenia ako učiteľ v rámci vzdelávacích kurzov ponúkaných treťou osobou, nemôže považovať za osobu, ktorá poskytuje výučbu „súkromne“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

Podpisy