ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 9. februára 2006 *

Vo veci C-415/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 24. septembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

Stichting Kinderopvang Enschede,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Stichting Kinderopvang Enschede, v zastúpení: W. Rouwenhorst, daňový poradca,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a C. ten Dam, splnomocnené zástupkyne,

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

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. septembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. g) až 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 konania pred vnútroštátnym súdom v spore medzi Stichting Kinderopvang Enschede (ďalej len „nadácia") a Staatssecretaris van Financiën (štátny sekretariát financií), ktoré sa týka vrátenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), ktorú nadácia zaplatila v priebehu obdobia od 1. januára do 31. marca 1998.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 13 A ods. 1 písm. g) až i) a ods. 2 šiestej smernice znie takto:

„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:

...

g) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s verejnou sociálnou prácou [súvisiace so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením — *neoficiálny preklad*], vrátane služieb poskytovaných domovmi pre starých ľudí, orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznanými za charitatívne [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter — *neoficiálny preklad*],

h) poskytovanie služieb a dodávky tovaru úzko súvisiace s ochranou detí a mládeže orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu alebo inými organizáciami, ktoré boli príslušným členským štátom uznané za charitatívne [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter — *neoficiálny preklad*],

i) vzdelávanie detí a [alebo — *neoficiálny preklad*] mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, profesionálne alebo rekvalifikačné školenia vrátane poskytovania s nimi úzko súvisiacich služieb a tovaru orgánmi [organizáciami — *neoficiálny preklad*] podliehajúcimi verejnému právu, ktoré majú túto činnosť za svoj cieľ, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný členský štát definoval podobné ciele [organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že majú porovnateľné ciele — *neoficiálny preklad*],

...

2. a) ...

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 [Oslobodenie poskytovania služieb a dodávky tovaru od dane uvedené v ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) sa neposkytne — *neoficiálny preklad*], ak:

— tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane,

— ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov [príjmov — *neoficiálny preklad*] pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty."

Vnútroštátna právna úprava

4 Článok 11 ods. 1 písm. f) zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329) vo verzii vzťahujúcej sa na zdaňovacie obdobie vo veci samej (ďalej len „zákon z roku 1968") stanovuje:

„Článok 11

1. Od dane sú oslobodené za podmienok, ktoré upraví všeobecným nariadením správny orgán:

...

f) dodávka tovarov a poskytovanie služieb sociálneho alebo kultúrneho charakteru, ktoré určí nariadenie správneho orgánu, za podmienky, že ide o podnikateľa, ktorý nekoná na účel dosiahnutia zisku a že nedôjde k vážnemu narušeniu podmienok hospodárskej súťaže vo vzťahu k podnikateľom, ktorí podnikajú za účelom dosiahnutia zisku".

5 Článok 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia z roku 1968 o dani z obratu (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) z 12. augusta 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 423) vo verzii vzťahujúcej sa zdaňovacie obdobie vo veci samej (ďalej len „vykonávacie nariadenie") stanovuje:

„Za dodávky tovaru a poskytovanie služieb sociálneho alebo kultúrneho charakteru v zmysle článku 11 ods. 1 písm. f) zákona [z roku 1968] sa považujú dodávky tovaru a poskytovanie služieb uvedené v prílohe B tohto nariadenia."

6 Príloha B písm. b) bod 6 vykonávacieho nariadenia uvádza najmä:

„Dodávky tovaru a poskytovanie služieb v zmysle článku 7 nariadenia, ktoré vykonávajú ako také inštitúcie uvedené nižšie, ak nekonajú na účel dosiahnutia zisku:

...

6. Organizácie starostlivosti o deti a školy pre deti postihnuté dlhotrvajúcimi chorobami".

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Nadácia je neziskovou organizáciou, ktorá zabezpečuje v rôznych miestach dennú opateru detí predškolského veku a ponúka školopovinným deťom opateru mimo

hodín školského vyučovania. Okrem toho má zoznam denných opatrovateľov, ktorí zabezpečujú u seba doma opatrovanie detí, pričom táto inštitúcia u nich predtým vykonala kontrolu. Denní opatrovatelia môžu nadobudnúť vzdelanie na náklady nadácie. Rodičov, ktorí si zvolia opatrovanie svojho dieťaťa denným opatrovateľom, nadácia skontaktuje s dennými opatrovateľmi uvedenými v zozname nadácie, ktorí zodpovedajú čo najviac požiadavkám rodičov. Následne, nadácia slúži ako sprostredkovateľ pre uzatvorenie písomnej dohody medzi rodičmi dieťaťa a dennými opatrovateľmi. Ak si po uplynutí určitého času jedna zo strán neželá predĺžiť dohodu alebo ak podmienky stanovené v dohode nie sú dodržané, rodičia dieťaťa môžu znova požiadať o služby nadáciu. Nadácia nezodpovedá za škodu vzniknutú nedodržaním dohody. Neručí takisto za to, či denní opatrovatelia naozaj zabezpečujú opateru počas požadovaných hodín.

8 Za poskytovanie služieb, ktoré poskytuje ako sprostredkovateľ, nadácia fakturovala rodičom počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, čiastku 3,45 NLG za dieťa na hodinu, ak bola požiadaná o služby denného opatrovateľa. Rodičia platili okrem toho posledným uvedeným čiastku 5 NLG za dieťa na hodinu.

9 Z dôvodu tohto poskytovania služieb nadácia zaplatila podľa daňového priznania za obdobie od 1. januára do 31. marca 1998 čiastku 6 424 NLG ako DPH. Podala však námietku príslušnému kontrolórovi a požadovala vrátenie tejto dane na základe ustanovení článku 11 ods. 1 písm. f) zákona z roku 1968 v spojení s článkom 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia, ako aj v spojení s prílohou B písm. b) bodom 6 tohto nariadenia, uvádzajúc, že z týchto ustanovení vyplýva, že takéto poskytovanie služieb je oslobodené od DPH. Túto námietku uvedený kontrolór zamietol.

10 Nadácia podala žalobu proti tomuto zamietajúcemu rozhodnutiu na Gerechtshof te Arnhem, ktorý jej vyhovel rozsudkom z 9. apríla 2001 a predmetné rozhodnutie

zrušil. Staatssecretaris van Financiën podal kasačnú sťažnosť proti tomuto rozsudku na odvolací súd.

11 Za týchto okolností sa Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Treba článok 13 A ods. 1 písm. g), h), a i) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že služby popísané [v rozhodnutí vnútroštátneho súdu], spočívajúce v sprostredkovaní opatery pre deti predškolského veku a v čase mimo školského vyučovania pre školopovinné deti dennými opatrovateľmi sa majú považovať za služby patriace do jedného alebo niekoľkých z uvedených ustanovení?"

O prejudiciálnej otázke

12 V prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či poskytovanie služieb sprostredkovateľa medzi rodičmi dieťaťa, ktoré má byť zverené do opatery, a dennými opatrovateľmi, tak ako ich poskytuje nadácia, sú oslobodené od DPH ako služby úzko spojené so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením, starostlivosťou o deti alebo mládež a/alebo vzdelávaním detí alebo mládeže.

13 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa judikatúry sa oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice vykladajú striktne vzhľadom na to, že predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služby za protihodnotu platiteľom dane (pozri najmä rozsudky z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 29, a z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, 2005, bod 15). Uvedené oslobodenia predstavujú samostatné pojmy práva Spoločenstva, ktorých účelom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249, bod 21, a Ygeia, už citovaný, bod 15).

14 Navyše článok 13 A šiestej smernice stanovuje oslobodenie určitých činností vo verejnom záujme od DPH. Toto ustanovenie však neoslobodzuje od DPH všetky činnosti vo verejnom záujme, ale len tie, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi detailne popísané (rozsudky z 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, Zb. s. I-13711, bod 60, a Ygeia, už citovaný, bod 16).

15 Na to, aby služby poskytované nadáciou ako sprostredkovateľom mohli byť oslobodené na základe článku 13 A ods. 1 písm. g) až i) šiestej smernice, musia byť úzko spojené s jednou z činností definovaných v týchto ustanoveniach.

16 Je teda potrebné v prvom rade preveriť, či opatera detí dennými opatrovateľmi, ku ktorej sa viažu plnenia poskytovaných služieb nadáciou ako sprostredkovateľom, môže patriť do skupiny činností uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. g) až i) šiestej smernice, teda sociálna pomoc a sociálne zabezpečenie, starostlivosť o deti a mládež, ako aj vzdelávanie detí alebo mládeže.

17 Je nesporné, že opatera detí dennými opatrovateľmi sa môže považovať za poskytovanie služieb v oblasti sociálnej pomoci a sociálneho zabezpečenia, ako aj starostlivosti o deti a mládež v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

18 Holandská vláda však uvádza, že opatera detí nie je službou, ktorá patrí do oblasti vzdelávania detí alebo mládeže, a preto usudzuje, že uvedený ods. 1 písm. i) nemôže byť vzatý do úvahy pri riešení sporu vo veci samej.

19 V tomto smere je potrebné skonštatovať, že informácie, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, mu neumožňujú s istotou stanoviť, či vzdelávanie tvorí integrálnu súčasť opatery detí vykonávanej dennými opatrovateľmi. Vzhľadom na úvahy uvedené v bode 17 tohto rozsudku, nie je potrebné rozhodnúť o tejto otázke.

20 Opatera detí dennými opatrovateľmi môže teda patriť prinajmenšom do dvoch kategórií oslobodenia uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

21 V druhom rade treba uviesť, že medzi účastníkmi konania pred vnútroštátnym súdom nie je sporné, že nadácia je organizáciou uznanou príslušným členským štátom v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice. Holandská vláda a Komisia Európskych spoločenstiev uvádzajú, že je potrebné, aby denní opatrovatelia spĺňali takisto toto kritérium. V tejto súvislosti uvádzajú, že plnenia poskytovaných služieb nadáciou ako sprostredkovateľom nemôžu byť predmetom

oslobodenia, ak samotná služba, s ktorou sú úzko spojené, takisto nespĺňa všetky podmienky potrebné na oslobodenie.

22 V tomto smere holandská vláda odkazuje správne na znenie článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice, podľa ktorého „oslobodenie poskytovania služieb a dodávky tovaru od dane, uvedené v ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), sa neposkytne, ak... tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane". V skutočnosti, z týchto ustanovení vyplýva, že hlavným plnením, s ktorým je úzko spojená predmetná dodávka tovarov alebo poskytovanie služieb, musí byť takisto sama osebe oslobodeným plnením. Vo veci samej teda oslobodenie poskytovania služieb zo strany nadácie ako sprostredkovateľa medzi rodičmi opatrovaného dieťaťa a dennými opatrovateľmi vyžaduje, aby služba opatery detí vykonávaná dennými opatrovateľmi bola sama osebe oslobodená od DPH.

23 Vzhľadom na to, že denní opatrovatelia sú nezávislými osobami, ktoré nemožno považovať za organizácie podliehajúce verejnému právu, služby opatery detí môžu byť oslobodené od DPH na základe článku 13 A ods. 1 písm. g) alebo h) šiestej smernice iba za podmienky, že sa poskytujú „organizáciami, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter". Vnútroštátne orgány majú v tejto súvislosti možnosť voľnej úvahy, ktorú musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, body 48 až 53). Súdny dvor okrem iného rozhodol v tejto súvislosti, že výraz „iné organizácie, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter", uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, nevylučuje uplatnenie oslobodenia fyzickými osobami prevádzkujúcimi podnik, v danom prípade súkromným subjektom podnikajúcim na účel dosiahnutia zisku (rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 36). Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby zistil, či služby opatery poskytované dennými opatrovateľmi spĺňajú podmienky oslobodenia stanovené v uvedených ustanoveniach, najmä kritérium „sociálneho charakteru", ktorý musí byť priznaný poskytovateľovi služby.

24 V treťom rade poskytovanie služieb zo strany nadácie ako sprostredkovateľa musí byť úzko spojené so službami opatery detí, aby sa na neho vzťahovalo oslobodenie od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. g) až i) šiestej smernice. Komisia a holandská vláda odmietajú existenciu takéhoto spojenia, opierajúc sa o rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, Zb. s. I-5811), v ktorom nebola pripustená možnosť oslobodenia výskumných činností vykonávaných za protihodnotu verejnými zariadeniami univerzitného vyššieho vzdelávania v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice. Súdny dvor rozhodol v bode 49 tohto rozsudku, že poskytovanie takýchto služieb nebolo úzko spojené s univerzitným vzdelávaním, najmä po tom, ako v bode 48 toho istého rozsudku skonštatoval, že „hoci realizácia takýchto projektov môže byť považovaná za veľmi užitočnú pre univerzitné vzdelávanie, nie je nevyhnutnou na dosiahnutie cieľa univerzitného vzdelávania".

25 Akokoľvek by sa výraz „úzko spojené" vykladal v rámci článku 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice, článok 13 A ods. 2 písm. b) tejto smernice podriaďuje aj tak v každom prípade oslobodenie podmienke, aby dodávka tovarov alebo poskytovanie predmetných služieb boli nevyhnutnými na vykonanie oslobodených plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok Ygeia, už citovaný, bod 26). Z toho vyplýva, že vo veci samej môže byť poskytovanie služieb zo strany nadácie ako sprostredkovateľa oslobodené, iba ak sa preukáže, že sú nevyhnutné pre službu opatery detí.

26 V tejto súvislosti nadácia uvádza, že rodičia by nemohli mať prístup k službe opatery detí poskytovanej dennými opatrovateľmi bez toho, že by sa využili služby, ktoré nadácia poskytuje ako sprostredkovateľ, ale holandská vláda a Komisia uvádzajú, že kontakt medzi rodičmi detí v opatere a dennými opatrovateľmi by mohol vzniknúť aj inými spôsobmi, ako sú inzeráty alebo obchodné agentúry.

27 Tak ako uviedol generálny advokát správne v bodoch 55 až 57 svojich návrhov, samotná skutočnosť mať zoznam všetkých osôb známych tým, že zabezpečujú opateru detí a danie zoznamu k dispozícii rodičom nemožno považovať za nevyhnutnú službu. Ak však činnosť preverovania minulosti denných opatrovateľov a ich vzdelávanie vykonávané nadáciou umožňujú vybrať výlučne kompetentných a spoľahlivých denných opatrovateľov tak, že sa zabezpečí, že služba opatery detí má vyššiu kvalitu ako služba, ktorú by rodičia mohli využiť bez služieb poskytovaných touto inštitúciou, potom tieto činnosti môžu byť považované za nevyhnutné na vykonávanie kvalitnej opatery detí.

28 Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či vzhľadom na okolnosti sporu, ktorý rieši, služba opatery detí, ktorú využívajú rodičia na základe sprostredkovateľských služieb poskytnutých nadáciou medzi týmito poslednými uvedenými a dennými opatrovateľmi, je takej povahy a kvality, že by nebolo možné zabezpečiť službu identickej hodnoty bez obrátenia sa na služby sprostredkovateľa, ktorými sú aj služby ponúkané nadáciou.

29 Okrem toho holandská vláda subsidiárne uvádza, že uvedené poskytovanie služieb by malo byť vylúčené z oslobodenia podľa článku 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice, pretože je v podstate určené na zabezpečenie dodatočných príjmov pre nadáciu, a to realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH. Skúmanie takéhoto tvrdenia si však vyžaduje v podstate posúdenie otázok týkajúcich sa skutkových okolností, čo nepatrí do právomoci Súdneho dvora, ktorému bol predložený návrh na začatie prejudiciálneho konania, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal ich opodstatnenosť, berúc do úvahy všetky konkrétne okolnosti sporu vo veci samej.

30 Je teda potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice v spojení s ods. 2 písm. b) toho istého článku sa má vykladať v tom zmysle, že služby sprostredkovateľa medzi osobami, ktoré hľadajú, a osobami, ktoré ponúkajú službu opatery detí, poskytované organizáciou podliehajúcou verejnému právu alebo inou organizáciou, v prípade ktorých príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter, môžu byť oslobodené na základe uvedených ustanovení, iba ak:

— služba opatery detí spĺňa sama osebe podmienky oslobodenia uvedené v týchto ustanoveniach,

— táto služba je takej povahy alebo má takú kvalitu, že rodičia by si nemohli byť istí, že by dostali službu rovnakej hodnoty bez využitia sprostredkovateľskej služby, o ktorú išlo vo veci samej,

— tieto sprostredkovateľské služby nie sú vo svojej podstate určené na to, aby ich poskytovateľ dosiahol dodatočné príjmy realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH.

O trovách

31 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:

Článok 13 A ods. 1 písm. g) a h) 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, v spojení s ods. 2 písm. b) toho istého článku sa má vykladať v tom zmysle, že služby sprostredkovateľa medzi osobami, ktoré hľadajú, a osobami, ktoré ponúkajú službu opatery detí, poskytované organizáciou podliehajúcou verejnému právu alebo inou organizáciou, v ktorých prípade príslušný členský štát uznal, že ich činnosť má sociálny charakter, môžu byť oslobodené na základe uvedených ustanovení, iba ak:

— **služba opatery detí spĺňa sama osebe podmienky oslobodenia uvedené v týchto ustanoveniach,**

— **táto služba je takej povahy alebo má takú kvalitu, že rodičia by si nemohli byť istí, že by dostali službu rovnakej hodnoty bez využitia sprostredkovateľskej služby, o ktorú išlo vo veci samej,**

— **tieto sprostredkovateľské služby nie sú vo svojej podstate určené na to, aby ich poskytovateľ dosiahol dodatočné príjmy realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty.**

Podpisy