ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. června 2007 *

Ve věci C-445/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 20. října 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 14. prosince 2005, v řízení

Werner Haderer

proti

Finanzamt Wilmersdorf,

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: němčina.

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 Finanzamt Wilmersdorf D. Bakem, jako zmocněncem,

— za řeckou vládu S. Spyropoulosem a S. Trekli, jako zmocněnci,

— za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello stato,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a W. Möllsem, 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. j) šesté směrnice Rady 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 W. Hadererem, žalobcem v původním řízení, a Finanzamt Wilmersdorf (dále jen „Finanzamt"), ve věci odmítnutí posledně uvedeného poskytnout W. Hadererovi osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), ke které byl povinen za rok 1990 na základě vzdělávacích činností, které vykonával jako nezávislý spolupracovník („freier Mitarbeiter") spolkové země Berlín.

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;

j) poskytování školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

4 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle judikatury Bundesfinanzhof:

— osvobození od daně stanovené v § 4 bodě 21 písm. b) zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ve znění platném v době skutečností týkajících se sporu v původním řízení (dále jen „UstG"), se týká pouze soukromých škol a jiných zařízení poskytujících všeobecné nebo odborné vzdělávání, ale nevztahuje se na nezávislé spolupracovníky, kteří v těchto školách nebo jiných vzdělávacích zařízeních poskytují hodiny, a

— § 4 bod 22 písm. a) UStG osvobozuje od daně pouze instituce uvedené v témže ustanovení, to znamená veřejnoprávní korporace, vysoké školy správní a ekonomické, lidové univerzity nebo zařízení sledující cíle veřejného zájmu nebo cíle profesní organizace. V důsledku toho nejsou služby poskytované těmto institucím fyzickými osobami od daně osvobozeny.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

5 Podle předkládacího rozhodnutí pracoval W. Haderer jako dlouholetý nezávislý spolupracovník spolkové země Berlín. V průběhu roku 1990 poskytoval hodiny doučování na lidové univerzitě („Volkshochschule"), jakož i hodiny keramiky a hrnčířství na jiné lidové univerzitě a ve středisku pro rodiče („Elternzentrum"). Celkový objem vzdělávacích činností vykonávaných W. Hadererem dosahoval v průběhu tohoto roku pravidelně více než 30 hodin týdně.

6 Smlouvy, na základě kterých W. Haderer uvedené služby poskytoval, byly uzavírány každé pololetí se spolkovou zemí Berlín na dobu šesti měsíců. Obsahovaly ustanovení, podle kterých nepředstavují „pracovní smlouvy" ve smyslu těchto výrazů v německém pracovním právu.

7 Odměna W. Haderera, placená spolkovou zemí Berlín, byla stanovována na hodinovém základě. Částky příspěvků na sociální zabezpečení, pojištění a daně nebyly z této odměny strhávány. Werner Haderer neměl nárok na vyplacení odměny v případě překážky v práci a nesl nebezpečí její ztráty v případě zrušení hodin, a to i tehdy, byl-li důvodem tohoto zrušení nedostatek účastníků.

8 V rámci uvedených smluv dostával W. Haderer finanční pomoc na platbu příspěvků na důchodové zabezpečení a na nemocenské pojištění, jakož i poměrně stanovené proplacení dovolené.

9 Jelikož Finanzamt neobdržel prohlášení W. Haderera o DPH za roky 1989 až 1991, vyměřil mu za rok 1990 tuto daň paušálně z důvodu, že nesplňuje podmínky stanovené v § 4 bodech 21 nebo 22 UStG k tomu, aby se na něho vztahovalo osvobození od daně.

10 Finanzgericht zamítl jako neopodstatněnou žalobu podanou W. Hadererem proti tomuto rozhodnutí o vyměření daně, jelikož měl za to, že činnosti prováděné W. Hadererem nejsou podle UStG osvobozeny od daně.

11 Ve svém opravném prostředku „Revision" podaném k Bundesfinanzhof W. Haderer zejména uplatňoval, že vzdělávací služby, které poskytoval v průběhu roku 1990, jsou osvobozeny od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. i) a j) šesté směrnice.

12 Bundesfinanzhof má za to, že uvedené služby nemohou být osvobozeny od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice, neboť fyzická osoba nemůže být považována za „jiné subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné". Naopak, co se týče téhož odst. 1 písm. j), klade si otázku, zda je pro osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení vyžadováno, aby vzdělávací služba nezávislého učitele byla poskytována přímo žákům, jako jejím příjemcům, což by znamenalo, aby tito žáci platili svému učiteli odměnu, nebo stačí, aby byla poskytována ve škole nebo na univerzitě, tak jak je tomu ve věci v původním řízení.

13 Jelikož se Bundesfinanzhof domníval, že pro řešení sporu, který mu byl předložen, je nezbytný výklad šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je poskytování školského a vysokoškolského vyučování soukromým učitelem osvobozeno od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. j) [šesté směrnice] pouze tehdy, pokud vyučující poskytuje své služby přímo žákům [nebo] studentům jako jejich příjemcům, a je tedy jimi placen, nebo stačí, že soukromý učitel poskytuje své vzdělávací služby škole nebo univerzitě jako příjemcům uvedených služeb?"

K předběžné otázce

14 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda se na vzdělávací činnosti vykonávané jednotlivcem v postavení nezávislého spolupracovníka za takových okolností, jaké jsou ve věci v původním řízení, může vztahovat osvobození od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice. Zejména se tento soud táže, zda za účelem tohoto osvobození musí existovat přímý vztah mezi vyučujícím, jakožto poskytovatelem výuky, a žáky nebo studenty, jakožto jejími příjemci, což by podle tohoto soudu znamenalo, aby vyučujícího přímo odměňovali.

15 Finanzamt a italská vláda tvrdí, že takové činnosti, jaké jsou dotčeny v původním řízení, nemohou být od DPH osvobozeny. Naopak, řecká vláda a Komise Evropských společenství se domnívají, že takové činnosti od daně osvobozeny musí být.

16 Úvodem je třeba uvést, že účelem čl. 13 části A šesté směrnice je osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu. Nicméně, toto osvobození se týká nikoliv všech činností ve veřejném zájmu, nýbrž výlučně těch, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně 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).

17 Podle judikatury Soudního dvora představují osvobození uvedená v článku 13 šesté směrnice autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdílům při

používání režimu DPH mezi 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).

18 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 uvedeného 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).

19 To musí rovněž platit pro zvláštní podmínky, které jsou stanoveny pro to, aby se tato osvobození od daně mohla uplatňovat, a zejména pro postavení nebo totožnost hospodářského subjektu poskytujícího služby, na které se vztahuje osvobození od daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, body 16 až 20).

20 Ve věci v původním řízení je nesporné, že v Německu není W. Haderer považován za někoho, jehož cíle jsou srovnatelné s cíli veřejnoprávních subjektů uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice.

21 Je tedy namístě posoudit, zda takové činnosti, které jsou dotčeny v původním řízení, mohou spadat pod čl. 13 část A odst. 1 písm. j) uvedené směrnice, podle kterého je „poskytování školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli" osvobozeno od DPH.

22 V tomto kontextu je třeba připomenout, že čl. 13 část A odst. 1 písm. j) šesté směrnice neobsahuje žádnou definici pojmu „školského nebo vysokoškolského vyučování" pro účely tohoto ustanovení.

23 Třebaže předkládající soud nevyjádřil pochybnosti o tom, zda činnosti dotčené v původním řízení mohou spadat pod uvedený pojem, Finanzamt nicméně tvrdí, že s ohledem na striktní výklad, který je nutný v oblasti osvobození od DPH, nezahrnují hodiny keramiky a hrnčířství poskytované W. Hadererem požadavky obdobné požadavkům na hodiny obyčejně poskytované ve školách nebo na univerzitách. Naopak, takové hodiny jsou určeny pouze pro volný čas. Finanzamt zdůrazňuje, že zatímco čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice se týká, kromě školního nebo univerzitního vzdělávání, „výchovy dětí a mládeže" či „odborného výcviku nebo rekvalifikace", týž odst. 1 písm. j) se omezuje na to, že zmiňuje uvedené vzdělávání, s vyloučením jakékoliv jiné formy výchovy nebo výcviku.

24 V tomto ohledu, je-li pravdou, že výrazy použité pro označení výjimek uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně, použití zvláště úzkého výkladu pojmu „školní nebo univerzitní vzdělávání" by mohlo vést ke vzniku rozdílů při používání režimu DPH mezi členskými státy z důvodu, že systémy vzdělávání jednotlivých členských států jsou organizovány různým způsobem. Takové odlišnosti by byly neslučitelné s požadavky judikatury připomenuté v bodě 17 rozsudku v projednávané věci.

25 Mimoto, jelikož argumentace Finanzamt v tomto bodě vychází ze zvláštního výkladu pojmů „škola“ nebo „univerzita“ ve smyslu německého vzdělávacího systému, je třeba připomenout, že podřízení určité činnosti DPH nebo její osvobození od DPH nemůže záviset na její klasifikaci ve vnitrostátním právu (viz výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 25).

26 Aniž by bylo nezbytné v rozsudku v projednávané věci poskytnout přesnou definici pojmu Společenství „školní nebo univerzitní vzdělávání“ pro účely režimu DPH, stačí v projednávaném případě uvést, že se tento pojem neomezuje pouze na vzdělávání, které je ukončeno zkouškami za účelem získání kvalifikace nebo které umožňuje získat výcvik za účelem výkonu odborné činnosti, ale zahrnuje i jiné činnosti, při kterých je ve školách nebo na univerzitách poskytována výuka za účelem rozvoje znalostí a schopností žáků a studentů, nemají-li tyto činnosti čistě rekreační povahu.

27 Předkládajícímu soudu přísluší, nakolik bude třeba, znovu ověřit, ve světle těchto poznatků, zda se činnosti dotčené v původním řízení týkají „školního nebo univerzitního vzdělávání“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice.

28 Krom toho, pro možnost využití osvobození stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice nestačí, aby se výuka týkala školního nebo univerzitního vzdělávání. Musí být mimo jiné „poskytována soukromými učiteli“.

29 Vyplývá-li ve věci v původním řízení ze spisu, že W. Haderer poskytuje výuku jako vyučující a tento bod nebyl zpochybněn ani Finanzamt ani členskými státy a Komisí v jejich vyjádřeních předložených podle článku 23 statutu Soudního dvora, je třeba nicméně odpovědět na otázku, zda taková výuka byla poskytována „soukromě".

30 Tento posledně uvedený výraz umožňuje rozlišit mezi službami poskytovanými subjekty uvedenými v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) šesté směrnice a subjekty uvedenými v témže odst. 1 písm. j), které jsou poskytovány vyučujícími na jejich účet a odpovědnost.

31 Mezi posledně uvedené služby mohou patřit například soukromé hodiny, kdy v zásadě existuje vztah mezi konkrétním obsahem výuky a kvalifikací vyučujícího. V tomto ohledu znění čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice nijak nebrání tomu, aby výuka poskytovaná současně několika osobám spadala pod osvobození od daně zavedené tímto ustanovením.

32 Mimoto, jak tvrdí Komise, požadavek, podle kterého musí být výuka poskytována soukromě, nevyžaduje nezbytně, aby existoval přímý smluvní vztah mezi jejími příjemci a vyučujícím, který ji poskytuje. Takový smluvní vztah totiž často existuje s jinými osobami než uvedenými příjemci, jako například rodiči žáků nebo studentů.

33 Jak vyplývá z bodů 5 až 8 rozsudku v projednávané věci, ve věci v původním řízení by sice mohly určité samostatně posuzované poznatky uvedené ve spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, naznačovat, že W. Haderer vykonával své činnosti na svůj vlastní účet a svoji vlastní odpovědnost, takže by je vykonával „soukromě". To je

zejména případ neexistence nároku na vyplácení odměny v případě překážky v práci a skutečnosti, že nesl nebezpečí ztráty odměny v případě zrušení hodin.

34 Nicméně, z týchž bodů rozsudku v projednávané věci vyplývá, že W. Haderer poskytoval služby dotčené v původním řízení na základě opakovaných smluv uzavíraných se spolkovou zemí Berlín. Zdá se, že s výjimkou zrušení hodin z důvodu nedostatku žáků nebo studentů byly odměny, které dostával, stanovovány na hodinovém základě, nezávisle na počtu osob přítomných na hodinách. Mimoto, i když uvedené smlouvy upřesňovaly, že nepředstavují „pracovní smlouvy" ve smyslu těchto výrazů v německém pracovním právu, dostával W. Haderer finanční pomoc na platbu příspěvků na důchodové zabezpečení a na nemocenské pojištění, jakož i poměrně stanovené proplácení dovolené. A konečně, posledně jmenovaný vykonával činnosti dotčené v původním řízení ve střediscích vzdělávání dospělých spravovaných spolkovou zemí Berlín.

35 Poznatky uvedené v předcházejícím bodě tak směřují k tomu, což přísluší ověřit, se zohledněním veškerých okolností věci v původním řízení, předkládajícímu soudu, že W. Haderer ani zdaleka neposkytoval výuku na svůj vlastní účet a svoji vlastní odpovědnost, ale nabídl ve skutečnosti své služby vyučujícího spolkové zemi Berlín, která mu poskytovala odměnu jako poskytovateli služeb vzdělávacímu systému řízenému uvedenou spolkovou zemí.

36 Komise uplatňuje, že odmítnutí poskytnutí osvobození od daně v takové situaci, jaká je předmětem sporu v původním řízení, je v rozporu se společným cílem specifických osvobození od daně uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) a j) šesté směrnice a vytváří mezeru v systému tvořeném těmito dvěmi ustanoveními. Výuka poskytovaná nezávislými učiteli může být za určitých okolností srovnatelná se vzděláváním prováděným „subjekty" uvedenými v odst. 1 písm. i).

37 Nicméně, pouhá skutečnost, že účelem obou skupin osvobození od daně uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. i) a j) šesté směrnice je zejména podpora „školského nebo vysokoškolského vyučování" jako činností v obecném zájmu, nemůže být základem teze, podle které tato dvě ustanovení tvoří společně systém, díky němuž mohou získat osvobození od DPH činnosti, které nesplňují podmínky zakotvené jedním z uvedených ustanovení, jejichž znění je třeba, jak bylo připomenuto v bodech 16 až 19 rozsudku v projednávané věci, vykládat striktně a týká se pouze činností, které jsou v něm uvedeny a podrobně popsány.

38 S ohledem na všechna výše uvedená vyjádření je třeba na položenou otázku odpovědět, že za takových okolností, jaké panují ve věci v původním řízení, se na činnosti jednotlivce majícího postavení nezávislého spolupracovníka, spočívající v poskytování doučování, jakož i hodin keramiky a hrnčířství ve střediscích vzdělávání dospělých, může vztahovat osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice pouze tehdy, představují-li takové činnosti výuku poskytovanou vyučujícím na jeho vlastní účet a jeho odpovědnost a týkají-li se školního nebo univerzitního vzdělávání. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, je-li tomu tak ve sporu v původním řízení.

K nákladům řízení

39 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:

Za takových okolností, jaké panují ve věci v původním řízení, se na činnosti jednotlivce majícího postavení nezávislého spolupracovníka, spočívající v poskytování doučování, jakož i hodin keramiky a hrnčířství ve střediscích vzdělávání dospělých, může vztahovat osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice Rady 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 pouze tehdy, představují-li takové činnosti výuku poskytovanou vyučujícím na jeho vlastní účet a jeho odpovědnost a týkají-li se školního nebo univerzitního vzdělávání. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, je-li tomu tak ve sporu v původním řízení.

Podpisy.