ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. júna 2007 *

Vo veci C-445/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 20. októbra 2005 a doručený Súdnemu dvoru 14. decembra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Werner Haderer

proti

Finanzamt Wilmersdorf,

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: nemčina.

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:

— Finanzamt Wilmersdorf, v zastúpení: D. Bak, splnomocnený zástupca,

— grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos a S. Trekli, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a W. Mölls, 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. 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 predložený v rámci sporu medzi pánom Haderer, žalobcom vo veci samej, a Finanzamt Wilmersdorf (ďalej len „Finanzamt“), ktorého predmetom bolo zamietnutie oslobodenia pána Haderer od platby dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie roku 1990 z dôvodu činnosti vyučovania, ktorú vykonával v postavení nezávislého spolupracovníka („freier Mitarbeiter“) Land Berlin.

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*],

j) doučovanie zabezpečované učiteľmi súkromne a pokrývajúce školské alebo univerzitné vzdelávanie [poskytovanie školského alebo univerzitného vyučovania súkromne učiteľmi — *neoficiálny preklad*],

…“

Vnútroštátna právna úprava

4 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa judikatúry Bundesfinanzhof:

— oslobodenie od dane upravené v § 4 bode 21 písm. b) zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) v znení platnom v čase, keď došlo k skutkovým okolnostiam vo veci samej (ďalej len „UStG“), sa vzťahuje len na súkromné školy a iné zariadenia všeobecného a odborného vzdelávania, nevzťahuje sa však na nezávislých spolupracovníkov, ktorí vyučujú na týchto školách alebo iných vzdelávacích zariadeniach, a

— § 4 bod 22 písm. a) UStG oslobodzuje od dane len inštitúcie uvedené v predmetnom ustanovení, teda len verejnoprávne právnické osoby, vysoké školy verejnej správy a ekonómie, večerné univerzity alebo zariadenia sledujúce ciele verejného záujmu alebo ciele profesijnej organizácie. V dôsledku toho oslobodeniu nepodliehajú služby poskytované týmto inštitúciám fyzickými osobami.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 Pán Haderer podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu roky pracoval ako nezávislý spolupracovník Land Berlin. V roku 1990 poskytoval hodiny doučovania na večernej univerzite („Volkshochschule“), ako aj hodiny keramiky a hrnčiarstva na inej večernej univerzite a v rodičovskom centre („Elternzentrum“). Celková činnosť poskytovania vyučovania pánom Haderer v uvedenom roku pravidelne presahovala 30 hodín týždenne.

6 Zmluvy, na základe ktorých pán Haderer vykonával túto činnosť, sa každý semester uzatvárali s Land Berlin na obdobie šiestich mesiacov. Obsahovali ustanovenia, podľa ktorých nešlo o „pracovné zmluvy“ v zmysle nemeckého pracovného práva.

7 Odmena, ktorú pánovi Haderer vyplácal Land Berlin, sa vypočítavala na hodinovom základe. Z tejto odmeny sa neodvádzali príspevky na sociálne zabezpečenie, poistné ani preddavky na daň. V prípade prekážok nemal právo na zachovanie tejto odmeny a znášal riziko jej straty v prípade, ak došlo k zrušeniu hodín, a to aj vtedy, ak dôvodom tohto zrušenia bol nedostatok účastníkov.

8 V rámci týchto zmlúv poberal pán Haderer finančnú pomoc na účely príspevkov na dôchodkové a zdravotné poistenie, ako aj pomerným spôsobom vypočítanú náhradu za dovolenku.

9 Keďže Finanzamt nedostal od pána Haderer daňové priznanie k DPH za roky 1989 až 1991, uložil mu paušálnu daň za rok 1990 z dôvodu, že nespĺňal podmienky stanovené v § 4 bode 21 alebo 22 UStG na oslobodenie od tejto dane.

10 Finanzgericht zamietol žalobu podanú pánom Haderer voči tomuto rozhodnutiu o daňovej povinnosti ako nedôvodnú, domnievajúc sa, že jeho činnosť nebola na základe UStG oslobodená od dane.

11 Pán Haderer vo svojom opravnom prostriedku „Revision“ pred Bundesfinanzhof najmä tvrdil, že činnosť vyučovania, ktoré poskytoval počas roku 1990, je podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) a j) šiestej smernice oslobodená od DPH.

12 Bundesfinanzhof sa domnieva, že uvedenú činnosť nemožno podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice oslobodiť od dane, keďže fyzickú osobu nemožno zaradiť medzi „iné subjekty, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné“. Bundesfinanzhof sa práve naopak v súvislosti s týmto odsekom 1 písm. j) pýta, či na to, aby došlo k oslobodeniu od dane, je potrebné, aby nezávislý učiteľ poskytoval vyučovanie ako službu priamo žiakom ako príjemcom tejto služby, z čoho by vyplývalo, že žiaci by svojho učiteľa platili, alebo či stačí, ak sa toto vyučovanie poskytuje ako služba škole alebo univerzite, ako je tomu vo veci samej.

13 Keďže sa teda Bundesfinanzhof domnieva, že riešenie sporu, ktorý mu bol predložený, si vyžaduje výklad šiestej smernice, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je poskytovanie školského a vysokoškolského vyučovania súkromne učiteľmi oslobodené podľa článku 13 A ods. 1 písm. j) [šiestej smernice] od dane len vtedy, keď učiteľ poskytuje vyučovanie ako službu priamo žiakom [alebo] študentom ako príjemcom tejto služby — ktorí ho za to platia —, alebo stačí, ak sa toto vyučovanie poskytuje ako služba škole alebo univerzite, ktorí sú príjemcami tejto služby?“

O prejudiciálnej otázke

14 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či činnosť poskytovania vyučovania vykonávanú fyzickou osobou v postavení nezávislého spolupracovníka za takých skutkových okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, možno oslobodiť od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice. Tento súd sa najmä pýta, či na účely tohto oslobodenia musí existovať priama väzba medzi učiteľom ako osobou dávajúcou hodiny a žiakmi alebo študentmi ako ich príjemcami, z čoho by podľa tohto súdu vyplývalo, aby títo žiaci alebo študenti priamo učiteľa platili.

15 Finanzamt a talianska vláda tvrdia, že takú činnosť, akou je predmetná činnosť vo veci samej, nemožno oslobodiť od DPH. Naopak, grécka vláda a Komisia Európskych spoločenstiev sa domnievajú, že takáto činnosť musí byť oslobodená od tejto dane.

16 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že článok 13 A šiestej smernice upravuje oslobodenie určitých činností vo verejnom záujme od DPH. Toto oslobodenie sa však netýka všetkých činností vo verejnom záujme, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne popísané (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).

17 Podľa judikatúry Súdneho dvora predstavujú oslobodenia uvedené v článku 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).

18 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 vyučovania aj Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 47).

19 Toto sa musí vzťahovať aj na osobitné podmienky, ktorých splnenie sa na uplatnenie týchto oslobodení požaduje, najmä na podmienky týkajúce sa druhu alebo totožnosti hospodárskeho subjektu poskytujúceho služby spadajúce pod oslobodenie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, body 16 až 20).

20 V konaní vo veci samej je nesporné, že pán Haderer sa v Nemecku nepovažuje za osobu sledujúcu ciele porovnateľné s cieľmi subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice.

21 Je preto potrebné skúmať, či sa článok 13 A ods. 1 písm. j) tejto smernice, podľa ktorého je „poskytovanie školského alebo univerzitného vyučovania súkromne učiteľmi“ oslobodené od DPH, môže vzťahovať na takú činnosť, akou je predmetná činnosť vo veci samej.

22 V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že článok 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice neobsahuje na účely tohto ustanovenia žiadnu definíciu pojmu „školské alebo univerzitné vyučovanie“.

23 Hoci vnútroštátny súd nemal pochybnosti o tom, či sa toto ustanovenie môže vzťahovať aj na predmetnú činnosť vo veci samej, Finanzamt napriek tomu tvrdí, že vzhľadom na doslovný výklad, ktorý je nutné uplatňovať v oblasti oslobodení od DPH, hodiny keramiky a hrnčiarstva, ktoré dával pán Haderer, nespĺňajú požiadavky obdobné požiadavkám na hodiny bežne dávané na školách alebo univerzitách. Práve naopak, takéto hodiny sú určené výslovne ako aktivita na voľný čas. Finanzamt zdôrazňuje, že článok 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice sa okrem školského a univerzitného vzdelávania vzťahuje aj na „vzdelávanie detí a mládeže“ alebo „odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu“, pričom tento istý odsek 1 písm. j) sa obmedzuje na to, že uvádza len školské a univerzitné vyučovanie, vylučujúc teda akúkoľvek inú formu vzdelávania alebo prípravy.

24 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 osobitne doslovného výkladu pojmu „školské alebo univerzitné vyučovanie“ 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 pripomenutej v bode 17 tohto rozsudku.

25 Okrem toho, keďže sa argumentácia Finanzamt týkajúca sa tejto záležitosti zakladá na osobitnom výklade pojmov „škola“ alebo „univerzita“ v zmysle nemeckého vzdelávacieho systému, je potrebné pripomenúť, že zdanenie určitého plnenia DPH alebo jeho oslobodenie nemôže závisieť od jeho kvalifikácie vo vnútroštátnom práve (pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 25).

26 Bez toho, aby bolo v tomto rozsudku nutné na účely režimu DPH poskytnúť presnú definíciu pojmu Spoločenstva „školské alebo univerzitné vyučovanie“, stačí v tomto prípade zdôrazniť, že tento pojem sa neobmedzuje výlučne na vyučovanie, 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, v ktorých dochádza k vzdelávaniu v školách alebo univerzitách s cieľom rozvíjať znalosti a schopnosti žiakov alebo študentov, avšak len vtedy, ak tieto činnosti nie sú výlučne rekreačnej povahy.

27 Vnútroštátnemu orgánu prináleží, aby v prípade potreby vzhľadom na tieto skutočnosti opätovne overil, či sa predmetné činnosti vo veci samej týkajú „školského alebo univerzitného vyučovania“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

28 Navyše na to, aby sa na hodiny vzťahovalo oslobodenie stanovené článkom 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice, nestačí, aby sa tieto hodiny týkali školského alebo univerzitného vyučovania; okrem toho musia byť tieto hodiny „poskytované súkromne učiteľmi“.

29 Hoci v konaní vo veci samej zo spisu vyplýva, že pán Haderer dával hodiny ako učiteľ, pričom ani Finanzamt, ani členské štáty a Komisia proti tomu vo svojich pripomienkach predložených podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora nenamietali, je potrebné odpovedať na otázku, či tieto hodiny boli poskytované „súkromne“.

30 Tento posledný výraz umožní rozlíšiť služby poskytované subjektmi uvedenými v článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice od služieb uvedených v tom istom odseku 1 písm. j), uskutočňovaných učiteľmi na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť.

31 Medzi takéto služby možno zaradiť napríklad poskytovanie súkromných hodín, v prípade ktorých existuje v zásade vzťah medzi konkrétnym obsahom hodín a kvalifikáciou učiteľa. V tejto súvislosti znenie článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice nijak neodporuje tomu, aby sa oslobodenie ustanovené touto smernicou vzťahovalo aj na hodiny dávané viacerým osobám naraz.

32 Okrem toho, tak ako tvrdí Komisia, požiadavka, podľa ktorej sa hodiny musia dávať súkromne, nutne nevyžaduje existenciu priamej zmluvnej väzby medzi ich príjemcami a učiteľom, ktorý ich poskytuje. Často totiž existuje zmluvný vzťah s inými osobami, ako sú uvedení príjemcovia, ako napríklad s rodičmi žiakov alebo študentov.

33 Vo veci samej, tak ako to vyplýva z bodov 5 až 8 tohto rozsudku, by určité skutočnosti uvedené v spise, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, v prípade, že by sa zohľadňovali samostatne, mohli určite naznačovať, že pán Haderer vykonával svoju činnosť na svoj vlastný účet a zodpovednosť, takže ich teda vykonával „súkromne“. To sa týka

najmä skutočnosti, že v prípade prekážok nemal právo na zachovanie odmeny, ako aj skutočnosti, že znášal riziko jej straty v prípade, že došlo k zrušeniu hodín.

34 Na druhej strane z tých istých bodov tohto rozsudku vyplýva, že pán Haderer poskytoval predmetné služby na základe zmlúv postupne uzavretých s Land Berlin. Zdá sa, že okrem prípadu zrušenia hodín z dôvodu nedostatku žiakov alebo študentov bola odmena, ktorú dostával, stanovená na hodinovom základe nezávisle od počtu osôb zúčastňujúcich sa týchto hodín. Okrem toho, ak aj uvedené zmluvy upresňovali, že nie sú „pracovnými zmluvami" v zmysle ustanovení nemeckého pracovného práva, pán Haderer poberal finančnú pomoc na účely príspevkov na dôchodkové a zdravotné poistenie, ako aj pomerným spôsobom vypočítanú náhradu za dovolenku. Nakoniec pán Haderer vykonával predmetnú činnosť vo veci samej v centrách vzdelávania pre dospelých, ktoré spravuje Land Berlin.

35 Skutočnosti vyjadrené v predchádzajúcom bode naznačujú, čo však bude musieť vnútroštátny súd overiť, zohľadniac pritom všetky okolnosti konania vo veci samej, že pán Haderer, ktorý mal ďaleko od toho, aby dával hodiny na vlastný účet a zodpovednosť, bol v skutočnosti Land Berlin k dispozícii ako učiteľ, za čo ho Land Berlin odmeňoval ako poskytovateľa služieb v prospech vzdelávacieho systému spravovaného týmto Land.

36 Komisia tvrdí, že odmietnuť oslobodenie v takých situáciách, akou je predmetná situácia vo veci samej, by bolo v rozpore so spoločným cieľom osobitných oslobodení uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. i) a j) šiestej smernice a spôsobilo by to medzeru v systéme tvorenom týmito dvoma ustanoveniami. Vyučovanie poskytované nezávislými učiteľmi by mohlo v určitých prípadoch byť porovnateľné s vyučovaním uskutočňovaným „subjektmi" uvedenými v dotknutom odseku 1 písm. i).

37 Samotná skutočnosť, že dve kategórie oslobodení uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. i) a j), šiestej smernice sa týkajú najmä podpory „školského a univerzitného vzdelávania“ ako činnosti verejného záujmu, nemôže byť základom pre tvrdenie, podľa ktorého tieto dve ustanovenia spolu tvoria určitý systém, ktorý poskytuje možnosť oslobodenia od DPH aj činnostiam, ktoré nespĺňajú podmienky stanovené v jednom z uvedených ustanovení, ktorých znenia, tak ako to bolo pripomenuté v bodoch 16 až 19 tohto rozsudku, sa vykladajú doslovne a vzťahujú sa len na tam vymenované a podrobne opísané činnosti.

38 Vzhľadom na všetky predchádzajúce zistenia je potrebné na položenú otázku odpovedať, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, môže činnosť fyzickej osoby v postavení nezávislého spolupracovníka spočívajúca v poskytovaní hodín doučovania, ako aj hodín keramiky a hrnčiarstva v centrách vzdelávania pre dospelých podliehať oslobodeniu od DPH stanovenému v článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice len vtedy, ak takáto činnosť spočíva v poskytnutí školského alebo univerzitného vyučovania učiteľom na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť. Vnútroštátny súd musí preto overiť, či v spore vo veci samej ide o takýto prípad.

O trovách

39 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:

Za takých okolností, o aké ide vo veci samej, môže činnosť fyzickej osoby v postavení nezávislého spolupracovníka spočívajúca v poskytovaní hodín doučovania, ako aj hodín keramiky a hrnčiarstva v centrách vzdelávania pre dospelých podliehať oslobodeniu od dane z pridanej hodnoty stanovenému v 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 len vtedy, ak takáto činnosť spočíva v poskytnutí školského alebo univerzitného vyučovania učiteľom na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť. Vnútroštátny súd musí preto overiť, či v spore vo veci samej ide o takýto prípad.

Podpisy