



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 21. decembra 2016¹

Vec C-699/15

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
proti
Brockenhurst College**

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát)], Spojené kráľovstvo]>

„Daň z pridanej hodnoty — Oslobodenie podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o dani z pridanej hodnoty — Služby, ktoré úzko súvisia so vzdelávaním — Reštauračné a divadelné služby vzdelávacej inštitúcie v rámci vzdelávania poskytované tretím osobám za odplatu“

I – Úvod

1. Súdny dvor sa v prejednávanej veci zaoberá ustanovením článku 132 ods. 1 písm. i) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² (ďalej len „smernica o DPH“), ktoré sa týka oslobodenia od dane. Je potrebné objasniť rozsah oslobodenia od dane, pretože okrem konkrétne vymenovaných služieb sa od dane oslobodzujú aj s nimi „úzko súvisiace“ služby a dodania tovaru (ďalej len „plnenia“).

2. Takýto spôsob rozšírenia oslobodenia od dane na úzko súvisiace plnenia uplatňuje európsky normotvorca smernice aj v súvislosti s inými druhmi oslobodenia od dane [napr. článok 132 ods. 1 písm. b) a n) smernice o DPH]. Aj v týchto prípadoch však býva zložité odlíšiť úzko súvisiace plnenia od plnení, ktoré sa už za úzko súvisiace nepovažujú. V súvislosti s touto otázkou vymedzenia už existuje judikatúra Súdneho dvora. Ten sa však doposiaľ ešte podrobne nezaoberal tým, či možno od dane oslobodiť aj plnenia určené ďalším tretím osobám (t. j. nie vzdelávajúcim sa študentom alebo [ošetrovaným pacientom] a ani iným vzdelávacím inštitúciám oslobodeným od dane³). Ide o situácie, keď zdaniteľná osoba (napríklad škola alebo nemocnica) poskytuje takýmto tretím osobám plnenia, ktoré určitým spôsobom súvisia s jej plnením oslobodeným od dane (vzdelávanie alebo nemocničná starostlivosť).⁴

3. Otázka o rozsahu oslobodenia od dane takýchto „úzko súvisiacich“ plnení vzniká v prejednávanej veci v súvislosti s „cvičnou reštauráciou“, resp. „cvičným divadlom“, ktoré prevádzkuje „Brockenhurst College“ (ďalej len „College“). Tento subjekt v rámci praktického vyučovania poskytuje prostredníctvom svojich študentov za odplatu reštauračné, resp. divadelné služby tretím osobám, pričom s takýmto príjmom sa má podľa názoru College zaobchádzať ako s odplatom za plnenia

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 — V tejto súvislosti existuje rozsudok Súdneho dvora – rozsudok zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — V rozsudku z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388), už bola položená zhodná otázka, pretože Nemecko považovalo výskumné činnosti univerzít pre tretie osoby za oslobodené od dane.

oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. Táto otázka môže v rôznych obmenách vzniknúť aj v súvislosti s praktickým vzdelávaním. Napríklad v Nemecku majiteľ odbornej školy pre kaderníkov žiadal, aby sa účesy vytvárané jeho študentmi pre zákazníkov, ktorí za tieto služby zaplatili zníženú cenu, považovali za oslobodené od dane.⁵ Všetky kombinácie skutkových okolností pritom nemožno vymedziť. Rovnaká otázka by totiž vznikla aj vtedy, ako Komisia uviedla počas pojednávania, ak by vzdelávacia inštitúcia v odbore pekár svojich študentov v rámci ich štúdia poverila predajom chleba a žemlí alebo ak by akadémia upratovacích služieb budov študentov v rámci ich štúdia zaradila na výkon práce k platiacim zákazníkom.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. V čase konania boli platné a účinné dve smernice, konkrétne:

- a) šiesta smernica 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) a
- b) smernica o DPH,

pričom príslušné ustanovenia obidvoch smerníc sa obsahovo zhodujú.

5. Článok 131 smernice o DPH (predtým článok 13 časť A ods. 1 šiestej smernice) stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

6. V kapitole 2 hlavy IX smernice o DPH sa nachádza článok 132 ods. 1 [predtým článok 13 časť A ods. 1 šiestej smernice), v zmysle ktorého členské štáty oslobodia od dane niektoré transakcie, najmä podľa písmena i):

„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“.

7. Článok 134 smernice o DPH (predtým článok 13 časť A ods. 2 šiestej smernice) stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

- a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane;
- b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

5 — Pozri rozsudok Spolkového finančného Súdneho dvora (BFH) z 26. októbra 1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, 98, ktorý odmietol oslobodenie od dane, pretože kadernícke služby pre zákazníkov odlišujú od plnení, ktoré kaderníci v rámci výučby poskytujú študentom.

B – Vnútroštátne právo

8. Oslobodenia od dane upravené v článku 132 smernice o DPH boli podľa informácií predložených vnútroštátnym súdom do práva Spojeného kráľovstva prebraté ustanovením § 31 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994). Podľa tohto predpisu je poskytnutie služieb oslobodené od dane, ak zodpovedá opisu uvedenému v prílohe 9 tohto zákona.

9. V rozsahu, v akom je to v tejto veci relevantné, body 1 a 4 v skupine 6 časti II prílohy 9 stanovujú:
„1. Poskytovanie

a) vzdelávania

...

c) odbornej prípravy,

ktoré uskutočňuje subjekt, ktorý možno oslobodiť od dane.

...

4. Dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb (okrem služieb súvisiacich s preskúšaním), ktoré úzko súvisia s plnením podľa bodu 1 (hlavné plnenie), uskutočňované subjektom, ktorý možno oslobodiť od dane, alebo pre takýto subjekt, ktorý poskytuje hlavné plnenie, za predpokladu, že

(a) tovary alebo služby sú určené na priame použitie žiakom, študentom alebo učňom (v závislosti od konkrétneho prípadu), ktorí sú príjemcami hlavného plnenia, a

(b) takéto plnenie v prípadoch, ak ide o plnenie pre subjekt, ktorý možno oslobodiť od dane a ktorý uskutočňuje hlavné plnenie, vykonáva iný takýto subjekt.“

10. Pojem „subjekt, ktorý možno oslobodiť od dane“ je vymedzený v poznámke 1 k skupine 6 časti II prílohy 9. V zmysle informácií predložených vnútroštátnym súdom je nesporné, že College je na tieto účely „subjektom, ktorý možno oslobodiť od dane“.

III – Spor vo veci samej

11. Spor vo veci samej sa týka reštauračných služieb a zábavných služieb poskytovaných College (t. j. služieb, ktoré College poskytuje členom verejnosti, ktorí si v reštaurácii objednávajú jedlo alebo sa zúčastnia na predstavení).

12. V zmysle informácií uvádzaných vnútroštátnym súdom, College poskytuje v rámci svojej podnikateľskej činnosti svojim študentom vzdelávacie služby a možnosť vyučiť sa v odbore stravovacích a pohostinských služieb, ako aj javiskových umení.

13. Aby študenti zapísaní na štúdium v oblasti stravovacích a pohostinských služieb mohli získať zručnosti v praktickom prostredí, College prevádzkuje cvičnú reštauráciu. Študenti College pod vedením učiteľov zabezpečujú všetky stravovacie služby v reštaurácii. Tretie osoby (verejnosť) sa v reštaurácii stravujú a za jedlo platia približne 80 % ceny jeho hodnoty.

14. Podobne College v rámci štúdia javiskových umení, opäť prostredníctvom dotknutých študentov, usporadúva koncerty a divadelné predstavenia za odplatu v podobe vstupného, aby študenti zapísaní na toto štúdium získali praktické skúsenosti.

15. Cvičná reštaurácia je vybavená tak, aby spĺňala vzdelávacie potreby študentov stravovacích a pohostinských služieb. Zároveň pre týchto študentov slúži ako učebňa.

16. Široká verejnosť nemá možnosť vstupu do tejto reštaurácie. College prevádzkuje databázu miestnych skupín a jednotlivcov, ktorí majú prípadne záujem navštevovať reštauráciu. O podujatiach v College sú informovaní prostredníctvom informačného bulletinu, ktorý zostavuje oddelenie pohostinských služieb.

17. Pokiaľ ide o cvičnú reštauráciu, College požaduje, aby bola reštaurácia plne obsadená (obsluha 30 až 40 osôb) počas dvoch sedení v ten istý deň a aby sa v nej vystriedali dve rôzne skupiny študentov, čím sa maximalizuje prínos pre študentov. Inak sa stravovanie zruší.

18. Uvádzanie koncertov a divadelných predstavení v rámci štúdia javiskových umení plní pre študentov týchto umení podobnú funkciu ako cvičná reštaurácia.

19. V prípade uvedenia týchto predstavení je publikum rovnako obmedzené v tom zmysle, že ide zvyčajne o priateľov a rodinných príslušníkov študentov alebo o osoby, ktoré súhlasili so zápisom do databázy, ktorú prevádzkuje College.

20. Návštevníci cvičnej reštaurácie alebo predstavenia vedia, že platia zníženú cenu za predstavenie alebo jedlo, ktoré sa pripravuje a podáva ako súčasť vzdelávania študentov.

21. Praktické vzdelávanie bolo navrhnuté ako súčasť štúdia. Študenti túto skutočnosť zohľadňujú pri zápise na daný študijný odbor. Keby praktické vzdelávanie v podobe podávania jedla a uvádzania divadelných a koncertných predstavení nebolo súčasťou ponuky, študenti by zo štúdia nemali plný prospech. Študenti sa v rámci študijného programu podieľajú na poskytovaní služieb. V zmysle konštatovaní vnútroštátneho súdu ide o podstatnú súčasť štúdia.

22. Je nesporné, že základným účelom poskytovania reštauračných a zábavných služieb nie je získanie dodatočných príjmov pre College prostredníctvom transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností.

23. First-tier Tribunal (Súd prvého stupňa, Spojené kráľovstvo) v rozsudku z 5. novembra 2012 konštatoval, že reštauračné služby a zábavné služby, ktoré College poskytuje verejnosti, sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH ako služby, ktoré úzko súvisia so vzdelávaním.

24. V konaní o odvolaní, ktoré podali Commissioners, potvrdil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Súd vyššieho stupňa (komora pre dane a rozpočet)] rozhodnutím z 30. januára 2014 rozsudok First-tier Tribunal (Súd prvého stupňa). V konaní o opravnom prostriedku, ktorý podali Commissioners, rozhodol Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (England a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo] o prerušení konania a predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

25. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (England a Wales) (občianskoprávny senát)] Spojeného kráľovstva predložil Súdnemu dvoru 24. decembra 2015 návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ o týchto otázkach:

1. Možno z hľadiska článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH konštatovať, že reštauračné služby a zábavné služby, ktoré poskytuje vzdelávacia inštitúcia platiacim členom verejnosti (ktorí nie sú príjemcami hlavného plnenia v podobe vzdelávania), „úzko súvisia“ s poskytovaním vzdelávania, ak sa tieto služby poskytujú prostredníctvom študentov (ktorí sú príjemcami hlavného plnenia v podobe vzdelávania) v priebehu ich štúdia a ako podstatná súčasť ich vzdelávania?
2. Je pri určovaní, či sa na reštauračné služby a zábavné služby vzťahuje oslobodenie upravené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH ako na služby, ktoré „úzko súvisia“ s poskytovaním vzdelávania, relevantné:
 - a) že študenti majú prospech z účasti na poskytovaní predmetných služieb, ale nie z predmetu týchto služieb;
 - b) že priamymi alebo nepriamymi príjemcami alebo spotrebiteľmi uvedených služieb nie sú študenti, ale ich príjemcami a spotrebiteľmi sú členovia verejnosti, ktorí za ne platia a nie sú príjemcami hlavného plnenia v podobe štúdia;
 - c) že z hľadiska priemerných spotrebiteľov predmetných služieb (t. j. členov verejnosti, ktorí za ne platia) tieto služby nepredstavujú prostriedok na využívanie hlavného plnenia za čo najlepších podmienok, ale spĺňajú svoj vlastný účel;
 - d) že z hľadiska študentov tieto služby nespĺňajú svoj vlastný účel, ale účasť na poskytovaní služieb predstavuje prostriedok na lepšie využívanie hlavného plnenia v podobe vzdelávania;
 - e) a do akej miery sa má zohľadniť zásada daňovej neutrality?

26. K týmto otázkam predložili svoje písomné pripomienky College, Spojené kráľovstvo, ako aj Komisia. Na pojednávaní 10. novembra 2016 sa zúčastnili College, Spojené kráľovstvo a Komisia.

V – Právne posúdenie

A – O prvej otázke

27. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade snaží zistiť, ako sa má vykladať znak skutkovej podstaty v podobe „úzko súvisiacich“ plnení v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. Predovšetkým sa pýta, či do pôsobnosti tejto skutkovej podstaty možno zahrnúť aj plnenia poskytované subjektmi podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH tretím osobám. Túto otázku si vnútroštátny súd kladie predovšetkým z dôvodu, že týmto tretím osobám sa poskytujú plnenia, ktoré študenti uskutočňujú počas a v rámci ich vzdelávania.

28. Ako už Súdny dvor konštatoval v súvislosti s článkom 13 oddielom A ods. 1 písm. i) šiestej smernice [teraz článok 132 ods. 1 písm. i)], šiesta smernica neobsahuje nijakú definíciu pojmu poskytovanie služieb „úzko súvisiacich“ so vzdelávaním.⁶ Zo samotného znenia tohto ustanovenia však vyplýva, že sa nevzťahuje na poskytovanie služieb a dodania tovaru, ktoré nemajú žiaden vzťah k „vzdelávaniu detí a mládeže, školskému alebo univerzitnému vzdelávaniu, odbornej príprave alebo rekvalifikácii“.

1. Hlavné plnenie, vedľajšie plnenie a úzko súvisiace plnenie

29. Okrem toho Súdny dvor konštatoval, že poskytovanie služieb a dodania tovaru možno považovať za „úzko súvisiace“ len vtedy, ak sa naozaj uskutočňujú ako vedľajšie plnenia k hlavnému plneniu.⁷ Jednotlivé plnenie sa však považuje za vedľajšie plnenie vo vzťahu k hlavnému plneniu len v tom prípade, ak neslúži na samostatný účel, ale je iba prostriedkom na získanie hlavného plnenia za čo možno najvýhodnejších podmienok.⁸ S tým tiež súvisí, že príjemcom hlavného plnenia a vedľajšieho plnenia musí byť tá istá osoba, v opačnom prípade by totiž šlo o dve samostatné (hlavné) plnenia.

30. Tento záver však nie je záväzný. Už samotné znenie článku 132 ods. 1 písm. i) a článku 134 smernice o DPH odporuje požiadavke, aby boli úzko súvisiace plnenia vedľajšími plneniami v uvedenom zmysle. Nesamostatné vedľajšie plnenie *per definitionem* preberá osud hlavného plnenia (v tejto súvislosti zaobchádzanie so „službami v oblasti vzdelávania“ z hľadiska dane z pridanej hodnoty), a preto je *per se* oslobodené od dane. Osobitné oslobodenie od dane plnení úzko súvisiacich s plneniami oslobodenými od dane, ktoré je predmetom niekoľkých právnych predpisoch upravujúcich oslobodenia od dane, je odôvodnené iba vtedy, ak normotvorca smernice vychádzal z predpokladu, že tieto plnenia sa síce v zmysle všeobecných zásad považujú za zdaniteľné plnenia, ale aj napriek tomu ich treba oslobodiť od dane.

31. Súdny dvor navyše vo veci Horizon College⁹ rozšíril pôsobnosť oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH aj na plnenia poskytované jednou vzdelávacou inštitúciou druhej vzdelávacej inštitúcii (a teda nie na plnenia určené priamo študentom). Podobne postupoval vo veci Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club¹⁰, keď oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, ktorého znenie je však do istej miery odlišné, v zásade rozšíril aj na plnenia tretím osobám (t. j. nešportovcom).

32. Článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH vychádza z predpokladu, že „úzko súvisiace“ plnenie nie je iba nesamostatným vedľajším plnením, ale samostatným (hlavným) plnením. Keďže toto plnenie natoľko úzko súvisí s (hlavným) plnením oslobodeným od dane, vzťahuje sa na neho (výnimočne) oslobodenie od dane tohto plnenia. Uvedené tiež vysvetľuje, prečo článok 134 smernice o DPH aj v týchto prípadoch výslovne a dodatočne vyžaduje, aby toto samostatné hlavné plnenie predstavovalo pre (hlavné) plnenie oslobodené od dane nevyhnutnú podmienku.

6 — Rozsudky z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 46), a zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 27).

7 — Rozsudky zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 28); zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 34 a 35); z 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, body 17 a 18), a z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 27 a nasl.).

8 — Rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496 bod 24 a 25); zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 34), a z 1. decembra 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 19).

9 — Rozsudok zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

33. V rámci takéhoto chápania „úzko súvisiaceho“ plnenia sa na rozdiel od výkladu, ktorý je založený na existencii nesamostatných vedľajších plnení, môžu ustanovenia o oslobodení od dane vzťahovať aj na plnenia ďalším tretím osobám. Zároveň takéto „úzko súvisiace“ plnenia treba odlišovať od plnení, ktoré sa už nepovažujú za „úzko súvisiace“. V tomto ohľade sa prihliada na zmysel a účel oslobodenia od dane.

2. Zmysel a účel oslobodenia od dane v prípade transakcií, ktoré úzko súvisia so „službami v oblasti vzdelávania“

34. Zmysel a účel oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH spočíva v tom, že prístup k službám v oblasti vzdelávania, ktorý slúži žiakom, študentom a učňom, nepodlieha dani z pridanej hodnoty.¹¹ Ako zdôraznila Komisia a Spojené kráľovstvo počas pojednávania, táto skutočnosť by mohla súvisieť s tým, že štúdium jednotlivcov neprináša prospech iba im, ale celej spoločnosti (pozri nadpis hlavy IX, kapitoly 2 smernice o DPH).

35. Oslobodenia od dane podľa článku 132 smernice o DPH vylučujú možnosť odpočítat daň. Umožňujú teda len čiastočné oslobodenie príjemcu plnenia. Výška oslobodenia závisí od výšky (neodpočítateľného) zaťaženia DPH poskytovateľa. Ak by v prejednávanej veci mali plnenia College podliehať dani, prináležal by mu nárok na odpočítanie dane v súvislosti s dotknutými tovarmi, takže ceny uplatňované voči tretím osobám by sa zvýšili „iba“ o rozdiel medzi daňovou povinnosťou a odpočtom dane, aby College dosiahol rovnaký hospodársky výsledok.¹²

36. Z toho vyplýva, že účelom oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH nie je zvýhodnenie dotknutých zdaniteľných osôb (v tejto veci „vzdelávacích inštitúcií“). Z ekonomického hľadiska totiž oslobodenie samo osebe predstavuje iba zvýhodnenie príjemcu plnenia, ktorý v takomto prípade zaplatí nižšiu DPH.

37. Uvedené zodpovedá povahe DPH, ktorá je spotrebiteľskou daňou a ktorú majú zaplatiť a znášať výlučne koneční spotrebitelia.¹³ Z tohto pohľadu možno oslobodenie plnení, ktoré sú určené na priamu spotrebu tretej osobe a ktoré „vznikajú“ výlučne v súvislosti so vzdelávaním, len ťažko odôvodniť.

38. Okrem toho treba zásadu daňovej neutrality zohľadniť aj v rámci výkladu oslobodení od dane podľa smernice o DPH. Tejto zásade okrem iného odporuje, že s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté transakcie, sa zaobchádza rozdielne v oblasti výberu DPH.¹⁴ Z hľadiska konečného spotrebiteľa (v tejto veci tretej osoby) a jeho zaťaženia DPH je rozlišovanie podľa toho, či konzumuje jedlo v štandardnej reštaurácii, alebo cvičnej reštaurácii irelevantné. V oboch prípadoch je zákazník obslužený a stravuje sa a v oboch prípadoch za konzumáciu zaplatí peňažnú odplatu. Skutočnosť, že v cvičnej reštaurácii môže existovať vyššie riziko pochybení, sa v súlade s konštatovaniami Spojeného kráľovstva počas pojednávania zohľadní výlučne vo výške protiplnenia (v tejto veci len 80 % ceny jedla). Kvalita plnenia poskytovaného reštauráciou nespochybňuje jeho existenciu.

11 — Pozri rozsudky z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 26), v tejto súvislosti pozri k článku 13 časti A ods. 1 písm. b) šiestej smernice rozsudok z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).

12 — Na rozdiel od názoru Komisie, odplata zaplatená pri poskytovaní reštauračných služieb nepokrýva náklady, a teda *per se* nevzniká daňový prebytok, pretože na nákup potravín sa v podstatnom rozsahu môže uplatniť znížená sadzba, čo odôvodňuje záujem College na oslobodení od dane.

13 — Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19); zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

14 — Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20); zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), a z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

39. S ohľadom na zásadu neutrality nemôže byť primerané oslobodiť spotrebiteľov od povinnosti platiť DPH len preto, že zároveň dochádza k vzdelávaniu iných osôb, ktoré je oslobodené od dane. Uvedené platí aj v tom prípade, ak má do cvičnej reštaurácie a cvičného divadla skutočne prístup iba obmedzený okruh osôb z radov verejnosti. Ak sa vykonáva hospodárska činnosť v zmysle právnych predpisov o dani z pridanej hodnoty, obmedzenie okruhu zákazníkov nemá v súlade s názorom Komisie a Spojeného kráľovstva vplyv na príslušné zdanenie zákazníkov. Aj obsluha prevádzkovateľom zariadenia v takzvaných „membersclubs“ predstavuje hospodársku činnosť, na ktorú sa vzťahuje zásada neutrality. Rovnaký záver platí aj v prípade reštaurácie, ktorá umožňuje vstup výlučne zákazníkom, ktorých meno sa začína na písmeno „A“. Takýto subjekt však ostáva v konkurenčnom vzťahu s akoukoľvek inou reštauráciou, ktorá neprihliada na začiatkové písmená. Uvedené sa uplatní aj v prejednávanej veci, v ktorej sa vyžaduje, aby sa osoba najskôr zaregistrovala a až následne ju možno považovať za hosťa.

B – O druhej otázke písm. a) až d)

40. Otázka vnútroštátneho súdu rozčlenená do odsekov písm. a) až d) má za cieľ v zásade objasniť kritériá, ktorými sa riadi vymedzenie plnení, ktoré ešte možno považovať za úzko súvisiace, a plnení, ktoré sa už za úzko súvisiace nepovažujú.

41. Pri takomto vymedzení treba prihliadať na to, že oslobodenia od dane sa podľa názoru Súdneho dvora majú vykladať reštriktívne, pričom podľa najnovšej judikatúry musí výklad vychádzať predovšetkým zo zmyslu a cieľov predpisu.¹⁵ Súdny dvor v tejto súvislosti výslovne konštatuje: „výklad týchto výrazov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamena, že by sa pojmy použité pre definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 132 mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov“¹⁶.

42. Nestačí však, aby plnenia určené tretím osobám iba optimalizovali účel vzdelávania. V súlade s článkom 134 smernice o DPH sa naopak vyžaduje, aby boli tieto plnenia pre transakcie, ktoré sa oslobodia od dane, nevyhnutné. V tomto zmysle Súdny dvor vo svojom rozsudku Komisia/Nemecko rozhodol, že uskutočnenie zámeru za odplatu vo vzťahu k ďalším tretím osobám nie je oslobodené od dane ani v tom prípade, ak ho možno považovať za veľmi užitočné pre vysokoškolské štúdium, ale na dosiahnutie cieľa, ktorý sa ním sleduje, nie je nevyhnutné.¹⁷

43. Je rozhodujúce, či zdanenie týchto plnení združuje prístup k plneniam oslobodeným od dane. Ako príklad možno uviesť spoluprácu dvoch podnikov zameranú bezprostredne na konečného spotrebiteľa, ktorý sa má oslobodiť od DPH, ako v rozsudku Horizon College¹⁸. Tento rozsudok sa týkal pracovnej delby práce dvoch vzdelávacích inštitúcií pri prijímaní plnenia na vstupe. Súdny dvor zaobchádzal s plneniami medzi dvomi vzdelávacími inštitúciami oslobodenými od dane ako s plneniami nepodliehajúcimi dani, aby zabránil, že zvýhodnení študenti budú znášať povinnosť zaplatiť DPH len preto, že plnenie v podobe vzdelávania sa neposkytuje priamo im, ale prostredníctvom inej vzdelávacej inštitúcie. O takéto skutkové okolnosti v tomto konaní nejde. V tejto veci sa na výstupe zároveň študentom poskytujú odplatné plnenia v podobe vzdelávania a tretím osobám sa za odplatu poskytujú reštauračné a divadelné služby.

15 — Rozsudky z 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23); z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 30); zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16); z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25).

16 — Rozsudky z 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23); z 10. júna 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 30); zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16); z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25).

17 — Rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 48).

18 — Rozsudok zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

44. Pre konštatovanie, že ide o „úzko súvisiace“ plnenia, však nestačí, že sa plnenia poskytujú „iba“ príležitostne ako určitý druh produktu v rámci plnenia nepodliehajúceho dani a že sú určené tretím osobám. Zdanenie výrobkov v takomto prípade totiž nezvýši náklady zvýhodnených príjemcov plnenia (v tomto prípade náklady študentov v súvislosti s prístupom k vzdelávaniu).¹⁹ Naopak, zdanenie plnení v prejednávanej veci má za následok „iba“ zdanenie prístupu k reštauračným a divadelným službám pre návštevníkov reštaurácie a divadla.²⁰ Z uvedeného vyplýva, že nejde o službu, ktorá úzko súvisí s plnením v podobe vzdelávania, ktoré je oslobodené od dane.

45. Takýto záver napokon zodpovedá spotrebiteľskej povahe dane z pridanej hodnoty. Ak je spotrebiteľ (konzument) povinný znášať povinnosť zaplatiť DPH podľa toho, akú sumu zo svojho majetku vynaloží na konzumáciu, vzniká v prvom rade otázka, na aký účel použil túto sumu. Tretia osoba v tomto prípade však platí príslušnú sumu primárne a priamo (t. j. v priamej súvislosti) za jedlo v reštaurácii (resp. za divadelné predstavenie) a nie za to, že sa žiaci/študenti vzdelávajú.

VI – Návrh

46. Na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [(Odvolací súd [England a Wales] [občianskoprávny senát], Spojené kráľovstvo), treba odpovedať takto:

1. Za úzko súvisiace transakcie v zmysle článku 132 ods. 1 smernice o DPH sa považujú samostatné plnenia, ktorých zdanenie by zároveň zdrazilo prístup k plneniam, ktoré sú samy osebe oslobodené od dane. Za takéto transakcie sa nepovažujú reštauračné a zábavné služby, ktoré poskytuje vzdelávacia inštitúcia platiacim členom verejnosti, ktorí nie sú príjemcami plnenia v podobe vzdelávania oslobodeného od dane.
2. Na účely vymedzenia je podstatné (a nepriaznivé pre existenciu oslobodenia od dane), že zvýhodnené osoby sa podieľajú na poskytovaní plnenia iným spotrebiteľom. Je tiež podstatné, že tretie osoby platia za protiplnenie, ktoré je určené na ich vlastnú spotrebu, t. j. nie za poskytovanie vzdelávania študentom. Napokon je tiež relevantné, že plnenia určené tretím osobám, jednak z pohľadu tretích osôb a jednak z pohľadu študentov, sledujú svoj vlastný cieľ (poskytovanie plnenia tretím osobám), ktorý existuje paralelne s cieľom vzdelávania naďalej oslobodeným od dane.

19 — Posledné uvedené by bolo možné konštatovať napríklad v prípade, ak by vzdelávacia inštitúcia predávala svojim študentom vzdelávacie materiály, ktoré sama vyvinula.

20 — V tomto ohľade existuje podstatná paralela s rozsudkom z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388).