

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 14. marca 2019 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. i) a j) – Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu – Školské alebo univerzitné vzdelávanie – Pojem – Kurzy vedenia motorového vozidla organizované v autoškole“

Vo veci C-449/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 16. marca 2017 a doručený Súdnemu dvoru 26. júla 2017, ktorý súvisí s konaním:

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

proti

Finanzamt Wolfenbüttel,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: podpredsdníka Súdného dvora R. Silva de Lapuerta, vykonávajúca funkciu predsedníčky prvej komory, sudcovia A. Arabadžiev, E. Regan (spravodajca), C. G. Fernlund a S. Rodin,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. júna 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A & G Fahrschul-Akademie GmbH, v zastúpení: D. Hippke, Steuerberater, a A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, splnomocnený zástupca,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

- fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,
 - Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a B. R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. októbra 2018,
- vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A & G Fahrschul-Akademie GmbH (ďalej len „A & G“) a Finanzamt Wolfenbüttel (Finančný úrad Wolfenbüttel, Nemecko, ďalej len „finančný úrad“), ktorého predmetom bolo rozhodnutie tohto úradu neoslobodiť od dane z pridanej hodnoty (DPH) služby spočívajúce vo výučbe vedenia motorového vozidla, ktoré poskytuje spoločnosť A & G na účely získania vodičského preukazu pre motorové vozidlá skupín B a C1 upraveného v článku 4 ods. 4 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/126/ES z 20. decembra 2006 o vodičských preukazoch (Ú. v. EÚ L 403, 2006, s. 18).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

3 Hlava IX smernice 2006/112 má názov „Oslobodenie od dane“. Táto hlava obsahuje okrem iného kapitolu 2, nazvanú „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, v ktorej sa nachádza článok 132, ktorý v odseku 1 stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„...“

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;

j) poskytovanie školského alebo univerzitného vyučovania [vzdelávania – *neoficiálny preklad*] súkromne učitelia;

...“

Smernica 2006/126

4 Odôvodnenie 8 smernice 2006/126 stanovuje:

„Z dôvodu bezpečnosti cestnej premávky by sa mali ustanoviť minimálne požiadavky na vydanie vodičského preukazu. Je potrebné harmonizovať normy týkajúce sa vodičských skúšok a udeľovania oprávnení. Na tento účel by sa mali vymedziť vedomosti, zručnosti a správanie súvisiace s vedením motorového vozidla, skúška z vedenia motorových vozidiel by mala vychádzať z týchto princípov a mali by sa znovu vymedziť minimálne požiadavky telesnej a

duševnej spôsobilosti na vedenie týchto vozidiel.“

5 ?lánok 4 tej istej smernice stanovuje:

„1. Vodi?ský preukaz uvedený v ?lánku 1 opráv?uje na vedenie motorových vozidiel, ktorých skupiny sú ?alej vymedzené. Môže sa vydáva? od minimálneho veku uvedeného pre každú skupinu. ‚Vozidlo pohá?ané motorom‘ je akéko?vek neko?ajové vozidlo pohá?ané vlastným motorom.

...

4. motorové vozidlá:

...

b) Skupina B:

motorové vozidlá s maximálnou prípustnou hmotnos?ou nepresahujúcou 3 500 kg; ktoré sú projektované a konštruované na prepravu najviac ôsmich cestujúcich okrem vodi?a; k motorovým vozidlám tejto skupiny, môže by? pripojené prípojn? vozidlo, ktorého maximálna prípustná hmotnos? nepresahuje 750 kg.

...

Skupina C1:

iné motorové vozidlá ako sú vozidlá skupiny D1 alebo D, ktorých maximálna prípustná hmotnos? presahuje 3 500 kg, ale nepresahuje 7 500 kg, ktoré sú projektované a konštruované na prepravu najviac ôsmich cestujúcich okrem vodi?a; k motorovým vozidlám tejto skupiny môže by? pripojené prípojn? vozidlo, ktorého maximálna prípustná hmotnos? nepresahuje 750 kg;

...“

Nemecké právo

6 Pod?a § 4 bodu 21 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), v znení uverejnenom 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), sú od dane oslobodené tieto plnenia spadajúce pod § 1 ods. 1 bod 1 tohto zákona:

„a) plnenia, ktoré priamo sledujú školský alebo vzdelávací ú?el, uskuto??ované súkromnými školami alebo inými všeobecnovzdelávacími zariadeniami alebo zariadeniami poskytujúcimi prípravu na povolanie,

aa) ak sú povolené štátom pod?a § 7 ods. 4 Grundgesetz (základný zákon) alebo sú povolené pod?a práva spolkovej krajiny, alebo

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

b) služby spo?ívajúce vo výu?be, ktoré priamo sledujú školský alebo vzdelávací ú?el a ktoré sú poskytované súkromne u?ite?mi

aa) na vysokých školách v zmysle § 1 a § 70 Hochschulrahmengesetz [rámcový zákon o vysokých školách] a na verejných všeobecnovzdelávacích školách alebo verejných školách poskytujúcich prípravu na povolanie alebo

bb) na súkromných školách a iných všeobecnovzdelávacích zariadeniach alebo zariadeniach poskytujúcich prípravu na povolanie, ak spĺňajú požiadavky uvedené v písm. a);

...“

7 § 6 Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (nariadenie o pripustení osôb do cestnej premávky), v znení z 13. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1980) stanovuje:

„Vodíťský preukaz sa vydáva pre tieto skupiny:

...

Skupina B: [článok 4 ods. 4 písm. b) smernice 2006/126]

...

Skupina C1: [článok 4 ods. 4 písm. d) smernice 2006/126]

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 A & G prevádzkuje autoškolu s právnou formou spoločnosti s ručením obmedzeným. Na faktúrach, ktoré vystavila, nevykázala osobitne DPH. Za rozpočtový rok 2010 (aj len „dotknuté obdobie“) táto spoločnosť najprv priznala zdaniteľné plnenia v súvislosti s DPH. Finančný úrad sa opiera o daňové priznanie spoločnosti A & G k DPH.

9 Listom z 22. decembra 2014 A & G požiadala o zníženie splatnej DPH na nulu, čo finančný úrad zamietol. Sťažnosť a odvolanie, ktoré proti tomuto rozhodnutiu finančného úradu podala A & G, boli zamietnuté. Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko) usúdil okrem iného, že A & G nie je oprávnená domáhať sa oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112. Služby poskytované spoločnosťou A & G, ktoré spočívajú v organizovaní teoretickej a praktickej výučby vedenia motorového vozidla, totiž podľa jeho názoru nespádajú pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže podľa odporúčaní pre školské vzdelávanie v cestnej premávke, platného v relevantnom období, nie je praktická výučba vedenia motorového vozidla nevyhnutnou ani žiadanou zložkou takéhoto vzdelávania.

10 A & G napadla toto rozhodnutie Finanzgericht (Finančný súd) opravným prostriedkom *Revision* podaným na vnútroštátny súd, Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko). V tomto opravnom prostriedku spoločnosť najmä uvádza, že cieľ sledovaný vnútroštátnym zákonodarcom v oblasti výučby vedenia motorového vozidla v rámci autoškôl, je výchova zodpovedných účastníkov cestnej premávky.

11 Okrem toho praktický výcvik riadenia vykonávaný v autoškole a výcviky bezpečnej jazdy, ktorý organizuje okrem iného Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (nemecký automobilový klub), majú rovnaké ciele. Rozdielne daňové zaobchádzanie s týmito porovnateľnými službami teda podľa spoločnosti A & G porušuje zásadu neutrality.

12 Vnútroštátny súd uvádza, že s ohľadom na vnútroštátne právo služby ponúkané spoločnosťou A & G nie sú oslobodené od dane, keďže táto spoločnosť nespĺňa podmienky stanovené v § 4 bode 21 písm. a) alebo b) zákona o dani z obratu v znení uverejnenom 21. februára 2005. Domnieva sa však, že A & G sa môže odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. i) alebo j) smernice 2006/112.

13 Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti prikláňa k názoru, že činnosť žalobkyne vo veci samej spadá pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

14 Naproti tomu vyjadruje pochybnosti, či A & G spĺňa ostatné kritériá stanovené v týchto ustanoveniach, keďže nie je isté, či môže byť považovaná za „subjekt, ktorého cieľ“ dotknutý členský štát „uznáva za podobné“ cieľom subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice, ani nie je isté, či tieto činnosti možno považovať za poskytovanie školského alebo univerzitného vzdelávania súkromne užíteľmi v zmysle článku 132 ods. 1 písm. j) uvedenej smernice.

15 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice [2006/112] kurz v autoškole na účely získania vodičského preukazu skupín B a C1?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Môže uznanie žalobkyne [vo veci samej] ako „subjektu s podobnými cieľmi“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice [2006/112] vyplývať z ustanovení o inštruktorskej skúške a o získaní inštruktorského oprávnenia a povolenia na prevádzkovanie autoškoly stanovených v [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zákon o inštruktormoch autoškoly) z 25. augusta 1969] a z verejného záujmu na tom, aby sa z účastníkov vodičského kurzu stali bezpeční, zodpovední a ekologicky uvažujúci účastníci premávky?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: Vyžaduje pojem „užíteľ súkromne poskytujúci využívanie“ v článku 132 ods. 1 písm. j) smernice [2006/112], aby v prípade zdaniteľnej osoby išlo o podnikateľa – jednotlivca?

4. V prípade záporných odpovedí na druhú a tretiu otázku: Považuje sa využívanie automaticky za „súkromného užíteľa“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. j) smernice [2006/112] už len tým, ak koná na vlastný účet a vo vlastnom mene, alebo sú na označenie „súkromný užíteľ“ kladené ďalšie požiadavky?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

16 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že zahŕňa kurz vedenia motorového vozidla organizovaný v autoškole, ako je autoškola vo veci samej, na účely získania vodičského preukazu skupín B a C1 upraveného v článku 4 ods. 4 smernice 2006/126.

17 Článok 132 smernice 2006/112 upravuje oslobodenia od dane, ktoré, ako uvádza nadpis kapitoly, do ktorej tento článok patrí, majú za cieľ zvýhodniť určité činnosti verejného záujmu. Tieto oslobodenia sa však netýkajú všetkých činností vo verejnom záujme, ale len tých, ktoré sú výslovné vymenované a podrobne opísané (rozsudok zo 4. mája 2017, Brockenhurst College,

C-699/15, EU:C:2017:344, bod 22 a citovaná judikatúra).

18 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uvedené oslobodenia od dane predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých cieľom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. októbra 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, bod 17 a citovanú judikatúru).

19 Výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady vyplývajúcej z článku 2 tejto smernice, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého plnenia uskutočneného zdaniteľnou osobou za protihodnotu. Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamena, že výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudok zo 4. mája 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23 a citovaná judikatúra).

20 Treba pripomenúť, že článok 132 ods. 1 písm. i) a j) uvedenej smernice neobsahuje žiadnu definíciu pojmu „školské alebo univerzitné vzdelávanie“.

21 V tejto súvislosti Súdny dvor na jednej strane konštatoval, že prenesenie znalostí a zručností medzi učiteľom a študentmi je osobitne dôležitým prvkom vzdelávacej činnosti (rozsudok zo 14. júna 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 18).

22 Na druhej strane Súdny dvor uviedol, že pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle smernice 2006/112 sa neobmedzuje 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, v ktorých dochádza k vzdelávaniu v školách alebo na univerzitách s cieľom rozvíjať znalosti a zručnosti žiakov alebo študentov, avšak len vtedy, ak tieto činnosti nie sú výlučne rekreačnej povahy (rozsudok z 28. januára 2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, bod 29 a citovaná judikatúra).

23 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, ako uviedol generálny advokát v bode 35 svojich návrhov, že podľa ustálenej judikatúry činnosti, ktoré nie sú výlučne rekreačnej povahy, môžu spadať pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ za predpokladu, že sa poskytujú buď v školách, alebo na univerzitách.

24 Pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 pritom zahŕňa činnosti, ktoré sa odlišujú tak svojou povahou, ako aj rámcom, v ktorom sú vykonávané (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. júna 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 20).

25 Z toho vyplýva, ako napokon uviedol aj generálny advokát v bodoch 13 až 17 svojich návrhov, že týmto pojmom normotvorca Únie chcel odkázať na určitý druh systému vzdelávania, ktorý je spoločný pre všetky členské štáty, a to bez ohľadu na vlastnosti jednotlivých vnútroštátnych systémov.

26 Preto pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ na účely režimu DPH vo všeobecnosti odkazuje na integrovaný systém prenosu vedomostí a zručností týkajúcich sa širokého a rozmanitého spektra oblastí, ako aj na ďalšie prehlbovanie a rozvoj týchto vedomostí a zručností žiakov a študentov v rámci ich pokroku a špecializácie v rôznych stupňoch tohto systému.

27 S ohľadom na tieto úvahy je potrebné skúmať, či kurz vedenia motorového vozidla organizovaný v autoškole, ako je autoškola patriaca žalobkyni vo veci samej, na účely získania vodičského preukazu skupín B a C1, uvedeného v článku 4 ods. 4 smernice 2006/126, môže

spada? pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

28 V prejednávanom prípade žalobky?a vo veci samej uvádza, že výu?ba vedenia motorového vozidla, ktorú uskuto??uje, zah??a prenos tak praktických, ako aj teoretických znalostí, ktoré sú nevyhnutné na získanie vodi?ského preukazu skupín B a C1 a že cie? tejto výu?by nie je výlu?ne rekrea?ný, keďže získanie takéhoto preukazu môže uspokoji? potreby v súvislosti s výkonom povolania. Výu?ba poskytovaná na tento ú?el preto pod?a jej názoru spadá pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

29 Treba však poznamena?, že výu?ba vedenia motorového vozidla v autoškole žalobkyne vo veci samej, hoci sa týka rozli?ných tak praktických, ako aj teoretických znalostí, je aj tak iba špeciálnou výu?bou, ktorá ako taká nepredstavuje prenos znalostí a zručností týkajúcich sa širokého a rozmanitého spektra oblastí, ani ich ?alšie prehľbovanie ?i rozvoj, ktorými sa vyzna?uje školské alebo univerzitné vzdelávanie.

30 Vzh?adom na vyššie uvedené je potrebné na prvú otázku odpoveda? tak, že pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že nezah??a kurz vedenia motorového vozidla organizovaný v autoškole, ako je autoškola vo veci samej, na ú?ely získania vodi?ského preukazu skupín B a C1 upraveného v ?lánku 4 ods. 4 smernice 2006/126.

O druhej až štvrtej otázke

31 Vzh?adom na odpove? na prvú otázku nie je potrebné odpoveda? na druhú až štvrtú otázku.

O trovách

32 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny m dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vyklada? v tom zmysle, že nezah??a kurz vedenia motorového vozidla organizovaný v autoškole, ako je autoškola vo veci samej, na ú?ely získania vodi?ského preukazu skupín B a C1 upraveného v ?lánku 4 ods. 4 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/126/ES z 20. decembra 2006 o vodi?ských preukazoch.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.