

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. května 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Poskytování restauračních a zábavních služeb za úplatu vzdělávacím zařízením omezenému okruhu veřejnosti“

Ve věci C-699/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (odvolací soud pro Anglii a Wales, občanskoprávní senát, Spojené království) ze dne 2. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 24. prosince 2015, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Brockenhurst College,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan (zpravodaj), A. Arabadžev, C. G. Fernlund a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: X. Lopez Bancalari, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. listopadu 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Brockenhurst College L. Poots, barrister, zplnomocněnou R. J. Finlaysonem, solicitor,
- za vládu Spojeného království původně V. Kaye, poté S. Brandonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Jonesem, barrister,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. prosince 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (orgán daňové a celní správy ve Spojeném království, dále jen „správce daní“) a Brockenhurst College (dále jen „College“), jehož předmětem je osvobození restauračních a zábavních služeb poskytovaných tímto subjektem od daní z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Hlava IX směrnice 2006/112 je nadepsána „Osvobození od daní“. Tato hlava obsahuje mimo jiné kapitolu 1, nadepsanou „Obecné ustanovení“, jejíž součástí je článek 131 této směrnice, jakož i kapitolu 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, která zahrnuje články 132 až 134 uvedené směrnice.

5 Článek 131 též směrnice zní:

„Osvobození od daní podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

6 Článek 132 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]“

7 Článek 133 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

[...]

8 Článek 134 uvedené směrnice stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v primárním soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

Právo Spojeného království

9 Osvobození od daně stanovené v článku 132 směrnice 2006/112 bylo do práva Spojeného království provedeno článkem 31 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994), který stanoví, že poskytování služeb je osvobozeno od daně, pokud odpovídá popisu uvedenému v příloze 9 uvedeného zákona.

10 Body 1 a 4 ve skupině 6 části II přílohy 9 tohoto zákona stanoví, že od daně je osvobozeno:

„1. Poskytování:

(a) vzdělávání;

[...]

(c) odborného výcviku

příslušnou institucí.

[...]

4. Dodání zboží nebo poskytování služeb (s výjimkou služeb v podobě přezkoušení), která úzce souvisejí s plněním odpovídajícím popisu v rámci bodu 1 (hlavní plnění) příslušnou institucí nebo pro příslušnou instituci, která zajišťuje hlavní plnění za předpokladu, že:

(a) zboží nebo služby jsou určeny pro primární použití žákem, studentem nebo učením (v závislosti na konkrétním případě), který je příjemcem hlavního plnění; a

(b) plnění určité pro příslušnou instituci, která zajišťuje hlavní plnění, zajišťuje jiná příslušná instituce.“

11 „Příslušná instituce“ je definována v poznámce 1 této skupiny 6.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 College je vyšší vzd?lávání za?ízení nabízející výuku kurz? v oblastech stravování, pohostinství a múzických um?ní.

13 Aby se studenti zapsaní do t?chto kurz? mohli nau?it praktickým dovednostem, provozuje College prost?ednictvím t?chto student? a pod dozorem jejich u?itel? restauraci a po?ádá vystoupení pro osoby z ?ad ve?ejnosti mimo toto za?ízení. Do restaurace i na vystoupení má p?ístup omezený okruh ve?ejnosti sestávající z osob, jež by mohly zajímat akce po?ádané College a jež jsou zapsány v databázi, aby se dozv?d?ly o t?chto akcích prost?ednictvím zpravodaje. Tyto osoby jsou informovány o tom, že jsou tyto akce po?ádány jako sou?ást vzd?lávání student? za sníženou cenu, která v p?ípad? pohošt?ní dosahuje asi 80 % skute?né ceny tohoto pln?ní. Nedosahuje-li po?et rezervací v restauraci minimáln? 30 míst, je pohošt?ní zrušeno.

14 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že dodate?ný p?íjem, jenž College získává z t?chto služeb, které poskytuje v p?ímém sout?žním vztahu s obchodními podniky, nejsou hlavním cílem t?chto pln?ní.

15 P?edkládající soud uvádí, že praktický výcvik je navržen jako sou?ást kurz? a studenti o n?m v?dí v dob? zápisu na p?íslušný obor.

16 Z cen fakturovaných za stravu a poskytnuté zábavní služby odvedla College za p?íslušné období DPH v základní sazb?.

17 College se nicmén? domnívala, že tato pln?ní by m?la být osvobozena od dan? jako pln?ní „úzce související“ se vzd?láváním, v souladu s ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že její žádost o vrácení dan? byla správcem dan? zamítnuta, podala žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chambers) (soud prvního stupn?, da?ový senát, Spojené království).

18 Rozhodnutím ze dne 5. listopadu 2012 tento soud prvního stupn? konstatoval, že tato pln?ní jsou osvobozena od DPH, nebo? úzce souvisejí se vzd?láváním. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno v odvolacím ?ízení p?ed Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (vrchní soud, da?ový senát, Spojené království), rozsudkem ze dne 30. ?ervna 2014.

19 Správce dan? podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k p?edkládajícímu soudu, jenž má za to, že výsledek sporu, který mu byl p?edložen, závisí na výkladu sm?rnice 2006/112.

20 Za t?chto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (odvolací soud pro Anglii a Wales, ob?anskoprávní senát, Spojené království) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Jsou s ohledem na ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice [2006/112] pln?ní v podob? restaura?ních a zábavních služeb poskytovaná vzd?lávacím za?ízením platícím osobám z ?ad ve?ejnosti (které nejsou p?íjemci hlavního pln?ní v podob? vzd?lávání) pln?ními „úzce souvisejícími“ s poskytováním vzd?lávání za okolností, kdy se na p?íprav? dot?ených pln?ní podílejí studenti (kte?í jsou p?íjemci hlavního pln?ní v podob? vzd?lávání) v rámci svého vzd?lávání, p?i?emž se jedná o zásadní sou?ást jejich vzd?lávání?

2) Pokud jde o ur?ení, zda pln?ní v podob? restaura?ních a zábavních služeb spadá pod osvobození od dan? uvedené v ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice [2006/112] jako služby „úzce související“ s poskytováním vzd?lávání:

- a) má význam, že studenti mají užitek z účasti na přípravě dotčených plnění spíše než z předemtu daných plnění;
- b) má význam, že daná plnění nejsou přijímána ani spotřebovávána, ať již přímo či nepřímo, studenty, nýbrž jsou přijímána a spotřebovávána osobami z řad veřejnosti, které za ně platí a které nejsou příjemci hlavního plnění v podobě vzdělávání;
- c) má význam, že z pohledu běžných příjemců dotčených služeb (tj. osob z řad veřejnosti, které za ně platí) tato plnění nepředstavují prostředek k užívání jakéhokoli jiného plnění za nejvýhodnějších podmínek, nýbrž jsou cílem sama o sobě;
- d) má význam, že z pohledu studentů nejsou dotčená plnění cílem sama o sobě, nýbrž účast na přípravě plnění představuje prostředek k získání hlavního plnění v podobě vzdělávacích služeb za nejvýhodnějších podmínek;
- e) do jaké míry by měla být zohledněna zásada daňové neutrality?

K pedbžným otázkám

21 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že řinnosti prováděné za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v tom, že studenti vyššího vzdělávacího zařízení poskytují v rámci svého vzdělávání za úplatu restaurační a zábavní služby těmto osobám, mohou být považovány za plnění „úzce související“ s poskytováním vzdělání ve smyslu tohoto ustanovení, a tudíž osvobozeny od DPH.

22 Článek 132 směrnice 2006/112 stanoví osvobození od daně, která – jak je uvedeno v názvu kapitoly, pod kterou tento článek spadá – jsou určena na podporu některých řinností veřejném zájmu. Tato osvobození se však netýkají všech řinností ve veřejném zájmu, ale pouze těch, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 19 a citovaná judikatura).

23 Výrazy použité k popisu uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady vyplývající z článku 2 směrnice 2006/112, podle které je předemtem DPH každé plnění uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu. Toto pravidlo restriktivního výkladu nicméně neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil úinky těchto osvobození (rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 20 a citovaná judikatura).

24 Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 neobsahuje žádnou definici pojmu plnění „úzce související“ s plněními v něm uvedenými. Nicméně ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že se uvedené ustanovení týká poskytnutí služeb, které mají úzkou souvislost s „výchovou dťí a mládeže a školským nebo vysokoškolským vzděláváním, odborným výcvikem nebo rekvalifikací“. Poskytnutí služeb může být považováno za „úzce související“ s těmito posledně uvedenými plněními pouze tehdy, jsou-li tyto služby skutečně poskytovány jako vedlejší plnění k vzdělávání poskytovanému dotčeným zařízením, které představuje hlavní plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, body 27 a 28 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09, nezveřejněný, EU:C:2010:171, bod 50).

25 Podle judikatury Soudního dvora může být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu,

pokud samo o sobě není cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09, nezveřejněný, EU:C:2010:171, bod 51 a citovaná judikatura).

26 V tomto ohledu uplatnění osvobození od daně na plnění „úzce související“ se vzdáváním v každém případě podléhá těm podmínkám stanoveným člásky 132 a 134 směrnice 2006/112, a to zaprvé, že jak toto hlavní plnění, tak poskytnutí služeb, které úzce souvisejí s takovým plněním, musejí být uskutečněny na kterém ze subjektů uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice, zadruhé, že tyto služby jsou nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozených od daně, a zatřetí, že základním účelem těchto služeb není získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s obchodními podniky podléhajícími DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. března 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, body 34, 38 a 42, jakož i ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09, nezveřejněný, EU:C:2010:171, bod 61).

27 Pokud jde o první z těchto podmínek, ve věci v původním řízení je nesporné, že College je veřejnoprávní instituce, jejímž účelem je vzdávání, a tudíž se na ni může vztahovat osvobození od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

28 Co se týče druhé podmínky, z bodu 39 rozsudku ze dne 14. března 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), vyplývá, že aby mohly být tyto služby kvalifikovány jako služby nezbytné pro uskutečnění těchto plnění osvobozených od daně, musí být takové povahy nebo kvality, že by bez takových služeb nebylo možné zajistit, aby vzdávání poskytované institucí, na kterou se vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, a tudíž i vzdávání, kterého se dostává jejím studentům, mělo rovnocennou hodnotu.

29 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že praktická výuka je navržena jako nedílná součást osnov studenta a že kdyby nebyla poskytována, studenti by ze svého vzdávání neměli plný prospěch.

30 V tomto ohledu se totiž uvádí, že všechny funkce v rámci restaurace zastávají studenti College pod dozorem svých učitelů a že cílem sledovaným provozováním výcvikové restaurace ze strany College je, aby se studenti zapsaní do kurzů stravování a pohostinství mohli naučit praktickým dovednostem.

31 To samé platí pro kurzy hudebních umění. College pořádá koncerty a vystoupení prostřednictvím svých studentů zapsaných do těchto kurzů, aby získali praktické zkušenosti.

32 Je přitom nesporné, že bez těchto praktických součástí by vzdávání poskytované College v oblastech stravování, pohostinství a hudebních umění nemělo stejnou hodnotu.

33 Tento závěr potvrzuje tvrzení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, podle kterého se výcviková restaurace College pro studenty rovná učebně, a tvrzení Evropské komise, podle něhož studenti čerpají ze zkušeností získaných přípravou stravy a obsluhou u stolu v reálné situaci, které jsou důležitou součástí jejich vzdávání.

34 Za těchto okolností je patrné třeba považovat poskytování restauračních a zábavních služeb, o které se jedná v původním řízení, za služby nezbytné pro zajištění kvality hlavního vzdávacího plnění poskytovaného College.

35 Pokud jde o třetí podmínku, je třeba připomenout, že tato podmínka je zvláštním vyjádřením zásady daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby s poskytováním podobných služeb, které si tudíž navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno odlišně (v tomto smyslu

viz rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 43 a citovaná judikatura).

36 Ve sporu v původním řízení je nesporné především to, že restaurační a zábavní služby, které nabízí College, jsou přístupné pouze osobám, jež se dříve zapsaly na seznam vedený tímto zařízením. Předkládající soud konkrétně uvádí, že v případě vystoupení se veřejnost obvykle skládá z přátel a rodiny studentů College, jakož i osob dříve zapsaných do databáze tohoto zařízení.

37 Dále je výcviková restaurace přístupná pouze po předchozí rezervaci a za předpokladu, že je plně obsazená, přičemž je nutný minimální počet lidí rezervací, aby studenti mohli dosáhnout maximálního užitku ze svých služeb. Na rozdíl od komerčních restaurací, kde se rezervace v zásadě přijímají bezpodmínečně, se tak pohoštění zruší, není-li dosaženo minimálního počtu rezervací.

38 Konečně z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že restaurační a zábavní služby jsou v plném rozsahu poskytovány, organizovány a zabezpečovány studenty v rámci jejich vzdělávání, což je situace, která se zásadně liší od situace studentů vykonávajících praxi v rámci podnikatelského subjektu, kde se zapojují do profesionálního týmu poskytujícího takové služby v konkurenčních podmínkách panujících na příslušných trzích.

39 Plně nabízená omezenému počtu lidí osob ze strany College v rámci kurzů poskytovaných jejím studentům se podle všeho podstatně liší od těch, která obvykle nabízí komerční divadlo nebo restaurace, a zaměřují se na odlišnou veřejnost v tom, že neuspokojují tytéž potřeby spotřebitelů.

40 Kromě toho je nesporné, že ceny stanovené College zahrnují pouze 80 % nákladů na jídlo. Nezdá se tedy, že by úelem služeb dotčených ve věci v původním řízení bylo získání dodatečného příjmu pro College uskutečněním plnění, která by byla v primém soutěžním vztahu s obchodními podniky podléhajícími DPH, jako jsou restaurace a divadla.

41 Služby nabízené College omezenému počtu lidí osob se tedy nejeví jako srovnatelné s těmi, které nabízí komerční restaurace a divadla, a osvobození služeb nabízených tímto zařízením od DPH nevede k rozdílnému daňovému zacházení.

42 Konečně je třeba připomenout, že je na vnitrostátním soudu, aby na základě vodítek poskytnutých Soudním dvorem ověřil, že jsou tyto podmínky splněny s ohledem na skutkové okolnosti věci, která mu byla předložena.

43 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že činnosti prováděné za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v tom, že studenti vyššího vzdělávacího zařízení poskytují v rámci svého vzdělávání za úplatu restaurační a zábavní služby těmto osobám, mohou být považovány za plnění „úzce související“ s hlavním vzdělávacím plněním, a tudíž osvobozené od DPH, pokud jsou tyto služby nezbytné pro jejich vzdělávání a pokud jejich úelem není získání dodatečného příjmu pro toto zařízení uskutečněním plnění, která by byla v primém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že činnosti prováděné za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v tom, že studenti vyššího vzdělávacího zařízení poskytují v rámci svého vzdělávání za úplatu restaurační a zábavní služby třetím osobám, mohou být považovány za plnění „úzce související“ s hlavním vzdělávacím plněním, a tudíž osvobozené od daně z přidané hodnoty (DPH), pokud jsou tyto služby nezbytné pro jejich vzdělávání a pokud jejich účelem není získání dodatečného příjmu pro toto zařízení uskutečněním plnění, která by byla v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy

* Jednací jazyk: angličtina.