

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

14. března 2019(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 132 odst. 1 písm. i) a j) – Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu – Školské nebo vysokoškolské vzdělávání – Pojem – Poskytování výuky řízení motorového vozidla autoškolou“

Ve věci C-449/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 16. března 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 26. července 2017, v řízení

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

proti

Finanzamt Wolfenbüttel,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. června 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A & G Fahrschul-Akademie GmbH D. Hippkem, Steuerberater, a A. Hüttlem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s F. Urbani Nerim, avvocato dello Stato,
- za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,

- za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. října 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) 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 v rámci sporu mezi A & G Fahrschul-Akademie GmbH (dále jen „A & G“) a Finanzamt Wolfenbüttel (finanční úřad ve Wolfenbüttelu, Německo, dále jen „finanční úřad“), který se týká odmítnutí finančního úřadu osvobodit od daní z přidané hodnoty (DPH) služby poskytující ve výuce řízení motorového vozidla, jež poskytuje A & G k získání řidičského oprávnění pro motorová vozidla skupiny B a C1, na která se vztahuje čl. 4 odst. 4 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/126/ES ze dne 20. prosince 2006 o řidičských průkazech (Úř. věst. 2006, L 403, s. 18, a oprava Úř. věst. 2006, L 169, s. 18).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Hlava IX směrnice 2006/112 je nadepsána „Osvobození od daní“. Tato hlava obsahuje mimo jiné kapitolu 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, v níž se nachází čl. 132, který v odstavci 1 stanoví, že 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;

j) poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;

„[...]“

Směrnice 2006/126

4 Bod 8 odvodňovací směrnice 2006/126 stanoví:

„Z důvodu bezpečnosti silničního provozu je třeba stanovit minimální požadavky pro vydávání řidičských průkazů. Je zapotřebí sblížit normy pro řidičské zkoušky a pro vydávání řidičských průkazů. Za tímto účelem je třeba vymezit znalosti, dovednosti a chování související s řízením motorových vozidel, vypracovat řidičské zkoušky na základě těchto kritérií a nově stanovit minimální normy pro tělesnou a duševní způsobilost k řízení těchto vozidel.“

5 ?lánek 4 této sm?rnice stanoví:

„1. ?idi?ský pr?kaz podle ?lánku 1 oprav?uje k ?ízení vozidel s vlastním pohonem v níže definovaných skupinách. M?že být vydán od dosažení minimálního v?ku uvedeného u jednotlivých skupin. ‚Vozidlem s vlastním pohonem‘ se rozumí jakékoli samohybné vozidlo pohybující se po komunikaci vlastní silou, jiné než kolejové vozidlo.

[...]

4. motorová vozidla

[...]

b) Skupina B:

motorová vozidla s maximální p?ípustnou hmotností do 3 500 kg a navržená a zkonstruovaná pro p?epavu nejvýše osmi cestujících krom? ?idi?e; motorová vozidla této skupiny mohou být dopln?na o p?ív?s s maximální p?ípustnou hmotností do 750 kg.

[...]

d) Skupina C1:

motorová vozidla jiná než vozidla skupin D1 nebo D, jejichž maximální p?ípustná hmotnost je vyšší než 3 500 kg, avšak nejvýše 7 500 kg, a která jsou navržena a zkonstruována pro p?epavu nejvýše osmi cestujících krom? ?idi?e; motorová vozidla této skupiny mohou být dopln?na o p?ív?s s maximální p?ípustnou hmotností do 750 kg.

[...]“

N?mecké právo

6 Podle ustanovení § 4 bodu 21 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve zn?ní zve?ejn?ném dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), jsou z pln?ní spadajících do § 1 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona osvobozena od dan? tato pln?ní:

„a) pln?ní poskytovaná soukromými školami a jinými všeobecn? nebo odborn? vzd?lávacími za?ízeními, která bezprost?edn? slouží ke školním nebo vzd?lávacím ú?el?m,

aa) pokud jsou povoleny státem na základ? § 7 odst. 4 Grundgesetz (základního zákona), nebo jsou-li povoleny podle práva spolkové zem?, nebo

bb) pokud p?íslušný orgán spolkové zem? potvrdí, že ?ádn? p?ipravují na povolání ?i na zkoušku skládanou p?ed ve?ejnoprávní právnickou osobou;

b) pln?ní spo?ívající ve výuce bezprost?edn? sloužící ke školním nebo vzd?lávacím ú?el?m, která jsou poskytována nezávislými vyu?ujícími

aa) na vysokých školách ve smyslu § 1 a § 70 Hochschulrahmengesetz (rámcového zákona o vysokých školách) a na ve?ejnoprávních školách se všeobecnou ?i odbornou výukou, nebo

bb) na soukromých školách a jiných vzd?lávacích za?ízeních se všeobecnou ?i odbornou výukou, pokud spl?ují podmínky stanovené písm. a);

[...]"

7 Ustanovení § 6 Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (nařízení o oprávnění osob k řízení na pozemních komunikacích), ve znění ze dne 13. prosince 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1980), stanoví:

„Řidižské oprávnění se vydává pro tyto skupiny:

[...]

Skupina B: [článek 4 odst. 4 písm. b) směrnice 2006/126]

[...]

Skupina C1: [článek 4 odst. 4 písm. d) směrnice 2006/126]

[...]"

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

8 A & G provozuje autoškolu, která má právní formu společnosti s ručením omezeným. Na fakturách, které vystavovala, nevykazovala odděleně splatnou částku DPH. Za zdaňovací období 2010 (dále jen „dotčené období“) nejprve vykázala zdanitelné obraty. Finanční úřad se spolehl na poznání k DPH podané společností A & G.

9 Dopisem ze dne 22. prosince 2014 požádala A & G o to, aby byla částka DPH splatná touto společností snížena na nulu eur, což finanční úřad odmítl. Stížnost a odvolání A & G proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu byly zamítnuty. Finanzgericht (finanční soud, Německo) měl zejména za to, že A & G nebyla oprávněna dovolávat se osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112. Služby poskytované A & G spočívající v poskytování teoretické odborné přípravy a praktické výuky řízení motorového vozidla totiž nespadaly pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož praktická výuka řízení motorového vozidla nebyla podle doporučení pro vzdělávání v silničním provozu platného v dotčeném období nezbytnou ani žádoucí součástí školského nebo vysokoškolského vzdělávání.

10 A & G zpochybňuje toto rozhodnutí Finanzgericht (finanční soud) v rámci svého oprávněného prostředku „Revision“, který podala k předkládajícímu soudu, jímž je Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo). Za tímto účelem A & G zejména tvrdí, že cílem, který sleduje vnitrostátní zákonodárce v oblasti výuky řízení motorových vozidel v rámci autoškoly, je vyškolit zodpovědné účastníky silničního provozu.

11 Kromě toho praktická výuka řízení motorového vozidla poskytovaná autoškolou a výcviky bezpečnosti řízení poskytované mimo jiné Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (německý automobilklub) sledují podle A & G stejný účel. Rozdílné zdanění těchto srovnatelných plnění je tedy podle názoru A & G v rozporu se zásadou neutrality.

12 Předkládající soud uvádí, že služby nabízené A & G nejsou podle vnitrostátní právní úpravy osvobozeny od daně, jelikož společnost A & G nesplňuje podmínky stanovené v § 4 bodu 21 písm. a) nebo b) zákona o dani z obratu ve znění zveřejněném dne 21. února 2005. Předkládající soud má ovšem za to, že se A & G může dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. i) nebo j) směrnice 2006/112.

13 V tomto ohledu se předkládající soud přiklání k názoru, že žalobkyně v povodním řízení

spadá pod pojem „školské a vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.

14 Naproti tomu má předkládající soud pochybnosti o tom, zda společnost A & G splňuje ostatní kritéria stanovená v těchto ustanoveních, jelikož není jisté, že ji lze považovat za „subjekt[y], je[hož] cíle [dotyčné členské státy] uznávají za podobné“ ve veřejnoprávním subjektu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice, ani že lze její činnosti považovat za poskytování školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. j) uvedené směrnice.

15 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Zahrnuje pojem ‚školské nebo vysokoškolské vzdělávání‘ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice [2006/112] vyučování v autoškole za účelem získání řidičského oprávnění pro skupiny B a C1?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, může uznání žalobkyní [v původním řízení] jakožto ‚subjekt[u], je[hož] cíle [dotyčné členské státy] uznávají za podobné‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice [2006/112] vyplývat z ustanovení o zkoušce pro učitele autoškoly a o udělení oprávnění pracovat jako učitel autoškoly a oprávnění provozovat autoškolu v právním předpise [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zákon o učitelích autoškol) ze dne 25. srpna 1969], a z obecného zájmu na vzdělávání žáků autoškoly, aby se stali bezpečnými a odpovědnými účastníky silničního provozu, šetrnými vůči životnímu prostředí?

3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, předpokládá pojem ‚soukromý učitel‘ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice [2006/112], že se u osoby povinné k dani jedná o podnikatele-fyzickou osobu?

4) V případě záporné odpovědi na druhou a třetí otázku, působí vyučující vždy jako ‚soukromý učitel‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice [2006/112], pokud jedná na vlastní účet a vlastní odpovědnost, nebo je třeba na kvalifikaci ‚soukromý učitel‘ klást další požadavky?“

K předběžným otázkám

K první otázce

16 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že zahrnuje výuku řízení motorového vozidla poskytovanou takovou autoškolou, jako je autoškola dotčená ve věci v původním řízení, k získání řidičského oprávnění pro motorová vozidla skupin B a C1, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 4 směrnice 2006/126.

17 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 činností ve veřejném zájmu. Tato osvobození se však netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze těch, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (rozsudek ze dne 4. května 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 22 a citovaná judikatura).

18 Podle ustálené judikatury platí, že uvedená osvobození od daní představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílnému při uplatnění režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. října 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, bod 17 a citovaná judikatura).

19 Výrazy použité k popisu osvobození od daní uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady vyplývající z článku 2 této směrnice, podle které je předmetem DPH každé plnění uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu. Toto pravidlo striktního výkladu nicméně neznámá, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (rozsudek ze dne 4. května 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23 a citovaná judikatura).

20 Je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) uvedené směrnice neobsahují žádnou definici pojmu „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“.

21 Soudní dvůr měl však zaprvé za to, že předávání znalostí a dovedností mezi vyučujícím a studenty je zvláště důležitým prvkem vzdělávací činnosti (rozsudek ze dne 14. června 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 18).

22 Zadruhé Soudní dvůr upřesnil, že se pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu směrnice 2006/112 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 vysokých školách poskytována výuka za účelem rozvoje znalostí a schopností žáků a studentů, nemají-li tyto činnosti čistě rekreační povahu (rozsudek ze dne 28. ledna 2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, bod 29 a citovaná judikatura).

23 V tomto ohledu je třeba uvést, jak poznamenal generální advokát v bodě 35 svého stanoviska, že podle ustálené judikatury mohou činnosti, které nemají čistě rekreační povahu, spadat pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“, je-li výcvik poskytován ve škole nebo na vysoké škole.

24 Pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 zahrnuje činnosti, které se liší jak v důsledku své vlastní povahy, tak rámce, v kterém jsou vykonávány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 20).

25 Z toho vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodech 13 až 17 svého stanoviska, že unijní normotvůrce zamýšlel použít tento pojem jako odkaz na určitý typ vzdělávacího systému, který je společný všem členským státům, bez ohledu na charakteristické rysy vlastní jednotlivým národním systémům.

26 Pro účely režimu DPH tedy pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ obecně odkazuje na jednotný systém předávání znalostí a dovedností týkajících se rozsáhlého a rozmanitého souboru oblastí, jakož i na prohlubování a rozvoj těchto znalostí a dovedností ze strany žáků a studentů v závislosti na jejich pokroku a jejich specializaci v jednotlivých dílčích fázích tohoto systému.

27 Ve světle těchto úvah je třeba zkoumat, zda výuka řízení motorového vozidla poskytovaná takovou autoškolou, jako je žalobkyně v původním řízení, k získání řidišského oprávnění pro motorová vozidla skupin B a C1, která jsou uvedena v čl. 4 odst. 4 směrnice 2006/126, může

spadat pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.

28 V projednávané věci žalobkyně v původním řízení tvrdí, že výuka řízení motorového vozidla, kterou poskytuje, zahrnuje předávání praktických i teoretických znalostí potřebných k získání řidičského oprávnění pro řízení motorových vozidel skupiny B a C1 a že účel takového vzdělávání není čistě rekreační vzhledem k tomu, že získání takového řidičského oprávnění naplňuje mimo jiné i profesní potřeby. Vzdělávání poskytované za tímto účelem tudíž podle jejího názoru spadá pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.

29 Je přitom třeba uvést, že vzdělávání v řízení motorových vozidel poskytované takovou autoškolou, jako je autoškola dotčená ve věci v původním řízení, přestože se týká různých teoretických a praktických znalostí, zůstává nicméně odborným vzděláváním, které samo o sobě nepředstavuje předávání znalostí a dovedností týkajících se rozsáhlého a rozmanitého souboru oblastí ani jejich prohlubování a rozvoj, což je charakteristické pro školské nebo vysokoškolské vzdělávání.

30 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje výuku řízení motorového vozidla poskytovanou takovou autoškolou, jako je autoškola dotčená ve věci v původním řízení, k získání řidičského oprávnění pro motorová vozidla skupin B a C1, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 4 směrnice 2006/126.

Ke druhé, třetí a čtvrté otázce

31 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není třeba odpovídat na druhou až čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

32 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:

Pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje výuku řízení motorového vozidla poskytovanou takovou autoškolou, jako je autoškola dotčená ve věci v původním řízení, k získání řidičského oprávnění pro motorová vozidla skupin B a C1, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 4 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/126/ES ze dne 20. prosince 2006 o řidičských průkazech.

Podpisy.

*Jednací jazyk: němčina.