

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 21. októbra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 132 ods. 1 písm. i) a j) – Oslobodenia od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu – Vzdelávanie detí alebo mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie – Školské alebo univerzitné vzdelávanie – Základné plavecké kurzy“

Vo veci C-373/19,

ktorých predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 27. marca 2019 a doručený Súdnemu dvoru 13. mája 2019, ktoré súvisí s konaním:

Finanzamt München Abteilung III

proti

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe, vykonávajúca funkciu predsedu deviatej komory, sudcovia S. Rodin (spravodajca) a N. Piçarra,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: S. Eisenberg a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie 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 Finanzamt München Abteilung III (Daňový

úrad Mníchov III, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) na jednej strane a spoločnosťou Dubrovin & Tröger – Aquatics (ďalej len „Dubrovin & Tröger“) na druhej strane vo veci, v ktorej daňový úrad odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (DPH) služby poskytujúce v plaveckých výcvikoch, ktoré poskytuje Dubrovin & Tröger.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava IX smernice 2006/112, nazvaná „Oslobodenie od dane“, obsahuje najmä kapitolu 2 týkajúcu sa „oslobodení od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, v ktorej sa nachádza článok 132 tejto smernice, ktorého odsek 1 znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]:

...

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 súkromne učiteli;

...“

Nemecké právo

4 Podľa § 1 ods. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení platnom vo veci samej (ďalej len „UStG“):

„Plnenia, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty:

1. dodanie tovaru a iné plnenia uskutočnené za protihodnotu v tuzemsku podnikateľom konajúcim v rámci svojej podnikateľskej činnosti. ...

...“

5 § 4 UStG s názvom „Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru a iných plneniach“ stanovuje:

„Spomedzi plnení, na ktoré sa vzťahuje § 1 ods. 1 bod 1 tohto zákona, je od dane oslobodené:

...

21. a) poskytovanie služieb, ktoré priamo slúžia na školský alebo vzdelávací účel a ktoré poskytujú súkromné školy a iné všeobecnevzdelávacie zariadenia alebo zariadenia poskytujúce odbornú prípravu,

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

bb) ak príslušný úrad spolkovej krajiny potvrdí, že zabezpečujú pravidelnú prípravu na povolanie alebo na skúšku organizovanú verejnoprávnou právnickou osobou;

b) služby poskytujúce vo výuče, ktoré priamo sledujú školský alebo vzdelávací účel a ktoré

poskytujú u?itelia súkromne;

aa) na vysokých školách v zmysle § 1 a § 70 Hochschulrahmengesetz [rámcový zákon o vysokých školách] a na verejných všeobecnovzdelávacích školách alebo verejných školách odbornej prípravy, alebo

bb) na súkromných školách a iných všeobecnovzdelávacích zariadeniach alebo zariadeniach poskytujúcich odbornú prípravu, ak sp??ajú požiadavky uvedené v písm. a);

22. a) prednášky, kurzy a iné podujatia vedeckého alebo vzdelávacieho charakteru, ktoré sú organizované verejnoprávnymi právnickými osobami, vysokými administratívnymi a ekonomickými školami, univerzitami tretieho veku alebo zariadeniami, ktoré sledujú verejnoprospešné ciele alebo ktoré plnia ú?el profesijnej organizácie, ak sa príjmy prevažne používajú na pokrytie nákladov;

b) iné kultúrne a športové podujatia organizované podnikateľmi uvedenými v písmene a), pokia? odmena pozostáva z ú?astníckych poplatkov;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Dubrovin & Tröger prevádzkuje plaveckú školu vo forme občianskoprávnej spoločnosti. V rámci svojej činnosti poskytuje predovšetkým pre deti kurzy rôznej úrovne, ktoré sú zamerané na výuku základov a techniky plávania. Z tohto dôvodu sa domnieva, že tieto služby majú byť oslobodené od DPH.

7 Keže da?ový úrad po da?ovej kontrole týkajúcej sa rokov 2007 až 2011 usúdil, že na uvedené služby sa nevz?ahujú oslobodenia od DPH stanovené v § 4 bodoch 21 a 22 UStG, vydal 22. novembra 2011, 3. septembra 2012 a 12. augusta 2013 ro?né da?ové výmery na DPH za tieto roky.

8 Dubrovin & Tröger napadla tieto výmery s?ažnosťou a následne po jej zamietnutí žalobou podanou na Finanzgericht (Finan?ný súd, Nemecko).

9 Počas prebiehajúceho konania o tejto žalobe vydal da?ový úrad 21. decembra 2017 zmenené ro?né da?ové výmery, v ktorých tento úrad síce na?alej kvalifikoval služby, o ktoré ide vo veci samej, ako zdaniteľné plnenia, ale zoh?adnil a odpo?ítal DPH zaplatenú na vstupe. V súlade s príslušnými pravidlami da?ového konania sa tieto zmenené ro?né da?ové výmery stali predmetom konania na Finanzgericht (Finan?ný súd).

10 Tento súd uvedenej žalobe vyhovel, pričom zdôraznil, že ak služby, o ktoré ide vo veci samej, nie sú oslobodené od dane podľa vnútroštátneho práva, mali byť oslobodené na základe článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 tak, ako ho vykladá Súdny dvor a Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ný súd, Nemecko).

11 Finanzgericht (Finan?ný súd) totiž dospel k záveru, že vyu?ovanie základných techník plávania predstavuje školské vzdelávanie a že okrem toho sa občianskoprávna spoločnosť môže tak isto ako živnostník odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112.

12 Da?ový úrad podal proti rozhodnutiu Finanzgericht (Finan?ný súd) opravný prostriedok *Revision* na Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ný súd), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Okrem iného tvrdil, že na služby, o ktoré ide vo veci samej, sa ani v práve Únie, ani vo vnútroštátnom práve nevz?ahujú oslobodenia od DPH z dôvodu, že Dubrovin & Tröger nemá postavenie u?iteľa poskytujúceho vyu?ovanie súkromne v zmysle článku 132 ods.

1 písm. j) smernice 2006/112.

13 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd po prvé domnieva, že služby poskytované spoločnosťou Dubrovin & Tröger predstavujú vzdelávanie v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112, pretože existuje všeobecný záujem vyznačujúci sa výukou tejto základnej zručnosti, ako je plávanie, teda zručnosti, ktorou by mal disponovať každý najmä preto, aby mohol želiť životu ohrozujúcim situáciám vo vodnom prostredí.

14 Tento súd dodáva, že prejednávaná vec sa odlišuje od veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), kde Súdny dvor konštatoval, že pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 nezahŕňa výuku riadenia motorového vozidla poskytovanú autoškolou. Okrem toho totiž, že táto výuka je špecializovaným vzdelávaním, zatiaľ čo jednotlivé plavecké kurzy sa navzájom prekrývajú, nemá povahu všeobecného záujmu.

15 Vnútroštátny súd si po druhé kladie otázku v súvislosti s kritériami rozhodujúcimi o tom, či by mohol byť subjekt uznaný za taký, ktorý „má podobné ciele“ ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom a ktorých cieľom je vzdelávanie detí alebo mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odborná príprava alebo rekvalifikácia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

16 Tento súd sa prikláňa k názoru, že kritériá uvedené v rozsudku z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), týkajúce sa uznania „sociálnej povahy“ subjektu z hľadiska článku 132 ods. 1 písm. g) smernice 2006/112 sa musia analogicky uplatniť na uznanie subjektu, ktorý „má porovnateľné ciele“ v rámci článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice. Uznanie spoločnosti Dubrovin & Tröger ako subjektu, ktorý „má porovnateľné ciele“, by tak mohlo vyplývať zo všeobecného záujmu, ktorý sa spája s výukou tejto základnej zručnosti, akou je plávanie.

17 Vnútroštátny súd si po tretie kladie otázku v súvislosti s uplatniteľnými požiadavkami, pokiaľ ide o kvalifikáciu „poskytovanie vyučovania súkromne ušitém“, ktorú musí mať hospodársky subjekt na to, aby mu mohlo byť priznané oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112. V tejto súvislosti by zásada daňovej neutrality mohla brániť tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo v oblasti DPH rozdielne, a to podľa toho, či majú postavenie živnostníka alebo postavenie občianskoprávnej spoločnosti. Súdny dvor už okrem toho rozhodol, že skutočnosť, že ušité poskytuje vyučovanie viacerým osobám zároveň, nebráni tomu, aby bol kvalifikovaný ako ušité poskytujúci vyučovanie súkromne (rozsudok zo 14. júna 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, body 30 a 31).

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

„1. Vzťahuje sa na výuku plávania pojem školské alebo univerzitné vzdelávanie v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice [2006/112]?

2. Môže uznanie subjektu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 za subjekt, ktorý má podobné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom a ktorých cieľom je vzdelávanie detí alebo mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odborná príprava alebo rekvalifikácia, vyplývať z toho, že v prípade výuky poskytovanej týmto subjektom ide o osvojenie si základnej zručnosti (v tomto prípade plávania)?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: musí byť zdaniteľná osoba na to, aby jej bolo priznané oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112,

živnostníkom?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 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 výuku plávania poskytovanú plaveckou školou.

20 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 v tomto článku taxatívne uvedené a podrobne opísané (rozsudky zo 4. mája 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 22 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 17).

21 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 (rozsudky z 26. októbra 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, bod 17 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 18).

22 Súdny dvor už rozhodol, že 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 neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudky zo 4. mája 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 19).

23 Treba pripomenúť, že článok 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 neobsahuje nijakú definíciu pojmu „školské alebo univerzitné vzdelávanie“.

24 V tejto súvislosti Súdny dvor na jednej strane konštatoval, že odovzdávanie vedomostí a zručností učiteľmi študentom je osobitne dôležitým prvkom vzdelávacej činnosti (rozsudky zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 18, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 21).

25 Súdny dvor na druhej strane spresnil, že pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle smernice 2006/112 sa neobmedzuje výlučne na vzdelávanie, ktoré vedie ku skúškam s cieľom získať určitú kvalifikáciu alebo ktoré umožňuje dosiahnuť vzdelanie na účely výkonu určitej odbornej činnosti, ale zahŕňa aj iné činnosti, kde sa výuka poskytuje na školách alebo univerzitách s cieľom rozvíjať vedomosti a zručnosti žiakov alebo študentov, ale len vtedy, ak tieto činnosti nie sú výlučne rekreačnej povahy (rozsudky z 28. januára 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, bod 29 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, body 22 a 23).

26 Pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 teda zahŕňa činnosti, ktoré sa vyznačujú tak svojou povahou, ako aj rámcom, v ktorom sú vykonávané (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 20, ako aj zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie,

C-449/17, EU:C:2019:202, bod 24).

27 Z toho vyplýva, že normotvorca Únie chcel týmto pojmom odkázať na určitý druh systému vzdelávania, ktorý je spoločný pre všetky členské štáty, a to bez ohľadu na vlastnosti jednotlivých vnútroštátnych systémov (rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 25).

28 Preto pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ na účely režimu DPH vo všeobecnosti odkazuje na integrovaný systém odovzdávania vedomostí a zručností týkajúcich sa širokého a rozmanitého okruhu oblastí, ako aj na ďalšie prehlbovanie a rozvoj týchto vedomostí a zručností žiakov a študentov postupne v rámci ich progresu a špecializácie na rôznych stupňoch tvoriacich tento systém (rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 26).

29 S prihliadnutím na tieto úvahy treba preskúmať, či sa na výuku plávania poskytovanú plaveckou školou, o ktorú ide vo veci samej, môže vzťahovať pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

30 V prejednávanej veci vnútroštátny súd zdôrazňuje, že existuje všeobecný záujem na výuke plávania a že táto okolnosť umožňuje na účely oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 smernice 2006/112 odlíšiť túto výuku od iných vzdelávaní, ako napríklad od výuky riadenia motorového vozidla poskytovanej autoškolou, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Treba však poznamenať, že hoci sa výuka plávania plaveckou školou, o ktorú ide vo veci samej, vyznačuje istou dôležitosťou a sleduje cieľ všeobecného záujmu, ide o špecializované vzdelávanie a poskytované príležitostne, ktoré ako také nepredstavuje odovzdávanie vedomostí a zručností týkajúcich sa širokého a rozmanitého okruhu oblastí, ani ich ďalšie prehlbovanie a rozvoj, ktorým sa vyznačuje školské alebo univerzitné vzdelávanie (pozri analogicky rozsudok zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 29, ako aj uznesenie zo 7. októbra 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, neuverejnený, EU:C:2019:840, bod 33).

32 Napokon, hoci nemožno poprieť význam vedomostí odovzdaných v rámci výuky riadenia motorového vozidla a výuky riadenia plachetnice, najmä pokiaľ ide o život ohrozujúce situácie a všeobecnejšie na účely zabezpečenia ochrany bezpečnosti a telesnej integrity osôb, Súdny dvor rozhodol v rozsudku zo 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), a v uznesení zo 7. októbra 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, neuverejnené, EU:C:2019:840), že na tieto výuky sa nevťahuje pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

33 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nezahŕňa výuku plávania poskytovanú plaveckou školou.

O druhej a tretej otázke

34 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

O trovách

35 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 (deviata komora) rozhodol takto:

Pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ v zmysle článku 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 vykladať v tom zmysle, že nezahŕňa výuku plávania poskytovanú plaveckou školou.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.