

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 3. října 2018(1)

Věc C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

proti

Finanzamt Wolfenbüttel

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. i) a j) – Osvobození školského nebo vysokoškolského vzdělávání od daní – Pojmy ‚školské nebo vysokoškolské vzdělávání‘, ‚[subjekty, jejichž cíle jsou uznávány za podobné]‘ a ‚[poskytnutí vyučování soukromými učiteli]‘ – Zahrnutí vyučování v autoškole za účelem získání řidičského průkazu pro skupiny B a C1 pod tyto pojmy – Společnost s ručením omezeným provozující autoškolu”

Úvod

1. Schopnost řídit automobil je v dnešní společnosti téměř stejně rozšířená jako schopnost číst a psát – řidičské oprávnění má skoro každý. Odvodí se však tato skutečnost osvobození výuky v autoškole od daní na totéž základě, jako je tomu u osvobození od daní výuky čtení a psaní? Takto, velmi zjednodušeně, vypadá problém, který byl v projednávané věci předložen Soudnímu dvoru k rozhodnutí.

Právní rámec

Unijní právo

2. Článek 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty(2) stanoví:

„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.“

Německé právo

3. Článek 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 byl do německého práva proveden ustanovením § 4 odst. 21 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu). Podle informací uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce toto ustanovení v současné podobě neumožňuje, aby byly autoškoly osvobozeny od daně.
4. Oprávnění k výkonu povolání učitele autoškoly a k provozování autoškoly jsou upraveny ustanoveními Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zákon o učitelích autoškoly).

Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (dále jen „společnost A & G Fahrschul-Akademie“) je společnost založená podle německého práva, která provozuje autoškolu. Tato společnost ve zdaňovacím období roku 2010 podrobila dani z přidané hodnoty plnění poskytnutá v rámci své činnosti. Dopisem ze dne 22. prosince 2014 adresovaným Finanzamt Wolfenbüttel (finanční úřad ve Wolfenbüttelu, Německo) však požádala o opravu výše daně tak, aby byla tato daň snížena na nulu, a to s odkazem na osvobození od daně vyplývající z čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.
6. Finanční úřad ve Wolfenbüttelu žádost společnosti A & G Fahrschul-Akademie zamítl. Společnost toto rozhodnutí napadla žalobou u soudu, tato žaloba však byla zamítnuta. Společnost tedy podala proti rozsudku soudu prvního stupně odvolání k předsádkajícímu soudu.
7. Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Zahnuje pojem ‚školské nebo vysokoškolské vyučování‘ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice [2006/112] vyučování v autoškolě za účelem získání řidičského oprávnění pro skupiny B a C1?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Může uznání žalobkyní jakožto subjektu s podobnými cíli ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice [2006/112] vyplývat z ustanovení o zkoušce pro učitele autoškoly a udělení oprávnění pracovat jako učitel autoškoly a oprávnění provozovat autoškolu v zákoně o učitelích autoškol [...], a z obecného zájmu na vzdělávání žáků autoškoly, aby se stali bezpečnými a odpovědnými účastníky silničního provozu, šetrnými vzhledem k 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: Přesobí 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?“

8. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla kanceláři Soudního dvora dne 26. července 2017. Písemná vyjádření podaly: společnost A & G Fahrschul-Akademie, německá vláda, španělská vláda, italská vláda, rakouská vláda, portugalská vláda, finská vláda a Evropská komise. Společnost A & G Fahrschul-Akademie, německá vláda, španělská vláda a Komise se zúčastnily jednání, které se konalo dne 20. června 2018.

Analýza

9. Předkládající soud předložil Soudnímu dvoru čtyři předběžné otázky, jejichž účelem je posouzení, zda činnost poskytující v poskytování výuky v autoškole za účelem získání řidičského oprávnění pro skupiny B a C1 může být osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112. Postupně se k těmto otázkám vyjádřím. Zásadní význam má však v tomto případě odpověď na první otázku, neboť předurčuje odpovědi na ostatní otázky.

První předběžná otázka

10. První předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 zahrnuje výuku v autoškole za účelem získání řidičského oprávnění (řidičského průkazu) pro skupiny B a C1.

11. Názory zúčastněných, kteří podali v projednávané věci svá vyjádření, se v otázce, zda lze výuku v autoškole považovat za školské nebo vysokoškolské vzdělávání, liší. Německá, rakouská, portugalská a finská vláda a také Komise, více nebo méně rozhodně, navrhuje, aby byla první otázka zodpovězena záporně. Společnost A & G Fahrschul-Akademie a také španělská a italská vláda navrhuje odpověď kladnou(3).

12. Přikláním se k prvnímu z uvedených názorů. Mám za to, že pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ nezahrnuje výuku v autoškole. Tento závěr vyplývá jak z doslovného, tak z teleologického výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

Znění čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112

13. Je třeba uznat, že autoři polské jazykové verze směrnice 2006/112 projeví jistou vynalézavost, když v ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. i) použili formulaci „obecné nebo vysokoškolské vzdělávání“. Drtivá většina jiných jazykových verzí tohoto ustanovení totiž používá vyjádření, které by mělo být předkládáno spíše jako „školské a univerzitní vzdělávání“: „enseignement scolaire ou universitaire“ ve francouzské verzi, „school or university education“ v anglické verzi, „Schul- und Hochschulunterricht“ v německé verzi atd. Tato terminologická odchylka však paradoxně umožňuje ještě lépe pochopit záměr unijního normotvůrce ohledně rozsahu osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. i) dané směrnice. Jedná se konkrétně o vzdělávání obecné tedy všem dostupné, na nižších stupních dokonce povinné, a zahrnující velmi široký okruh znalostí, které je prováděno v rámci školského a univerzitního systému existujícího v každém členském státě. Takový systém, kterému se v některých státech říká národní edukace a který je rozdělen na fáze, jež lze v nejobecnější rovině vymezit jako základní, střední a vysokoškolská, zajišťuje širokým vrstvám obyvatelstva značnou zásobu znalostí a schopností, které mu umožňující fungovat v novodobé společnosti jak v oblasti soukromé, tak profesní.

14. Pro tento systém obecného vzdělávání je charakteristická mimo jiné vysoká míra regulace právními předpisy a její všestrannost. Tyto předpisy určují strukturu školského systému a způsob fungování škol, výukové programy, kvalifikaci vyučujících i zásady získávání titulů.

15. Ve většině členských států je tento systém založen na veřejných školách, ve kterých je výuka poskytována často bezplatně nebo částečně bezplatně. V případě bezplatného vzdělávání problémy se podrobením daní z přidané hodnoty samozřejmě nevznikají. Systém veřejných škol však může být doplněn soukromými školami, které poskytují vzdělávací služby úplatně. Stává se také, že i ve veřejných školách jsou některé vzdělávací služby zpoplatněny. Takové služby by zásadně měly podléhat daní z přidané hodnoty. Aby však nedocházelo ke zvyšování ceny těchto služeb pro jejich příjemce na jedné straně a k narušování hospodářské soutěže mezi subjekty veřejné a soukromé sféry na straně druhé, stanovil unijní normotvůrce pro činnost vymezenou jako školské nebo vysokoškolské vzdělávání osvobození od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112. Toto ustanovení je tedy třeba chápat tak, že pokud v rámci obecného (školského) nebo vysokoškolského (univerzitního) vzdělávacího systému fungujícího v členském státě poskytují ať už veřejné („veřejnoprávní subjekty“ podle terminologie daného ustanovení) nebo soukromé školy („jiné subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“) určité služby úplatně, pak jsou tyto služby od daní z přidané hodnoty osvobozeny.

16. Z informací obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto řízení naopak vyplývá, že výuka v autoškolě není součástí německého školského vzdělávacího systému. Podobně je tomu také, pokud je mi známo, v ostatních členských státech. Jedná se o službu spočívající v předání určitých odborných schopností, které umožňují získat řidičské oprávnění k řízení motorových vozidel na veřejných komunikacích. Tato služba je poskytována specializovanými subjekty takovými, jako je společnost A & G Fahrschul-Akademie, které nejsou součástí školského systému jednotlivých členských států, přestože jsou v některých jazycích běžně nazývané školami („auto-école“, „Fahrschule“).

17. Pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 tedy nezahrnuje služby, které nespadají do školského systému fungujícího v jednotlivých členských státech a které jsou poskytovány subjekty, jež nejsou součástí školského systému těchto států, tak, jak je tomu v případě výuky v autoškolě poskytované specializovanými subjekty.

Účel osvobození od daní stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112

18. Podání autoškol pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ a obecné vztahení osvobození od daní podle daného ustanovení na tyto subjekty by podle mého názoru bylo rovněž v rozporu s účelem tohoto ustanovení.

19. Článek 132 směrnice 2006/112 je součástí kapitoly 2 hlavy IX dané směrnice, přičemž uvedená kapitola je nadepsaná „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“. Osvobození od daní stanovená v tomto článku, tedy také v odstavci 1 písm. i), jsou tudíž odvozena na veřejným zájmem, ve kterém jsou činnosti spadající pod tato osvobození od daní prováděny.

20. Ve vztahu ke službám základního, středního a vysokoškolského vzdělávání je tento veřejný zájem dosti zřejmý. Osvojení si určitého rozsahu znalostí a schopností je nezbytné pro život v novodobé společnosti a není jen zájmem každého jednotlivce zvlášť, ale také dané společnosti jako celku, neboť umožňuje její nerušené fungování. Proto je vzdělávání do určité úrovně dokonce povinné. Veřejný zájem se však neomezuje jen na zajišťování výuky na povinné úrovni. Moderní společnosti by totiž nemohly fungovat ani se hospodářsky, kulturně a politicky rozvíjet bez lidí s vysokou kvalifikací, která výrazně překračuje povinnou úroveň vzdělání. Ne náhodou se jim přece říká společnosti v'dní(4).

21. Z těchto důvodů moderní státy, včetně členských států, investují značné finanční prostředky

do udržení a rozvoje vzdělávacích systémů. Bylo by tedy vnitřně rozporné, pokud by zároveň omezovaly dostupnost tohoto systému zvyšováním cen služeb poskytovaných v jeho rámci z důvodu zdanění. To by rovněž odporovalo zásadě rovnosti, neboť osoby méně majetné by měly ke vzdělávacímu systému ztížený přístup. V neposlední řadě je třeba mít na paměti, že náklady na vzdělání dříve nesou obvykle rodiče. Tyto náklady jsou často velmi vysoké, přičemž nemají jednorázovou povahu, ale je třeba je nést po delší dobu. Pokud by převyšovaly finanční možnosti rodičů, mohli by tyto rodiče upustit nejen od zajištění vzdělání dítětem, ale dokonce i od rození dítěte, což vede k demografickým problémům známým již řadě členských států.

22. To vše odvodňuje osvobození školského a vysokoškolského vzdělávání od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

23. Německá vláda si správně ve svém vyjádření všímá, že je naopak obtížné nalézt veřejný zájem, který by odvodnil osvobození od daně z přidané hodnoty výuky řízení motorových vozidel. Tato schopnost je nepochybně velmi užitečná, její nabytí je však zájmem jednotlivých osob, nikoli společnosti jako celku. Nejedná se totiž z žádného hlediska o předpoklad správného fungování společnosti v tom smyslu, v jakém je tímto předpokladem určita minimální úroveň vzdělání osvojená většinou obyvatelstva.

24. Za určitých okolností, například na území s nedostatečnou sítí pozemních komunikací, nebo za účelem výkonu některých povolání, může být zajištěná doprava vlastním vozidlem přímo nezbytná. Získání potřebných oprávnění je však především zájmem jednotlivců, nikoli zájmem veřejným, a neodvodňuje tedy osvobození od daně z přidané hodnoty. Stejně tak se osvobození od daně nevztahuje ani na zboží tak nezbytné pro život, jako jsou potraviny, oděvy nebo byty, nanejvýš se uplatní snížená sazba daně. Doprava vlastním vozidlem navíc vyžaduje nejen získání příslušného oprávnění, ale také nabytí samotného vozidla. Mělo by proto být osvobozeno od daně také nabývání vozidel?

25. Zdanění výuky v autoškole také neohrožuje hospodářskou soutěž, neexistuje totiž žádný systém veřejných institucí, které by poskytovaly služby tohoto druhu bezplatně a s nimiž by musely soukromé subjekty soutěžit. Na rozdíl od školského systému je výuka v autoškole poskytována zásadně za úplatu.

26. Za přesvědčivý nepovažuji ani argument uváděný zejména společností A & G Fahrschul-Akademie, podle kterého spočívá veřejný zájem v omezení počtu nehod díky správnému školení řidičů, tedy ve zvýšení bezpečnosti silniční dopravy.

27. Provoz na veřejných komunikacích s sebou přirozeně nese jistá rizika, včetně nebezpečí nehod a jejich následků. Stát za účelem omezení těchto rizik reguluje možnost řízení vozidel tím, že stanoví požadavek získání příslušných oprávnění. Tento požadavek slouží právě k tomu, aby měly osoby řídící vozidla znalosti a schopnosti, jež jim umožní vykonávat tuto činnost bezpečně. Veřejný zájem na zajištění bezpečnosti silničního provozu má zde podobu požadavku mít řidičské oprávnění. Nabytí znalostí a schopností nezbytných k získání tohoto oprávnění v rámci výuky v autoškole naopak spadá do osobního zájmu samotných zájemců.

28. Jak jsem již uvedl výše, osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112 se týká činností vykonávaných ve veřejném zájmu, přičemž tento veřejný zájem je zároveň odvodněným daných osvobození. Ustanovení tohoto odstavce proto nemohou být vykládána v tom smyslu, že se osvobození od daně vztahuje na činnosti, které ve veřejném zájmu prováděny nejsou. To vyžaduje nejen zásada restriktivního výkladu výjimek, jakou je osvobození od daně z přidané hodnoty. Systém daně z přidané hodnoty je totiž založen na obecném zdanění všech plátců na každém stupni hospodářského cyklu, přičemž ekonomické břemeno zdanění je přesunuto do fáze spotřeby. Každé osvobození od daně narušuje správné

fungování tohoto systému. Proto by takové osvobození mělo být použito pouze tehdy, pokud je nezbytné nebo odvodné zvláštním úelem, například snížením ceny služeb poskytovaných ve veřejném zájmu. Osvobození od daně by naopak neměla být uplatňována tam, kde je zdanění možné a není v rozporu s takovými zvláštními úely(5).

29. Na základě výše uvedeného jsem dospěl k závěru, že osvobození výuky řízení vozidel od daně z přidané hodnoty ve svétle úelu, kterému slouží osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, není opodstatněné.

Judikatura Soudního dvora k osvobozením od daně stanoveným v čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112

30. Nemám v úmyslu uvádět na tomto místě úplný přehled judikatury Soudního dvora týkající se osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112, nepovažuji to totiž za nezbytné. Jak předkládající soud, tak některé zúčastněné, zejména společnost A & G Fahrschul-Akademie, španělská vláda a italská vláda, však poukazují na některá zjištění uvedená v rozhodnutích Soudního dvora, která by podle nich mohla vést k jiným závěrům, než jsou ty, k nimž jsem ve svých úvahách výše dospěl já. Je tedy potřeba poskytnout několik vysvětlení.

31. Zaprvé Soudní dvůr ve věci Komise v. Německo (C-287/00) odpovídal na otázku, zda lze úplatný vědecký výzkum považovat za službu úzce související se školským nebo vysokoškolským vzdáváním ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. i) směrnice 77/388/EHS(6). Při této příležitosti konstatoval, že pojem „služby úzce související se školským nebo vysokoškolským vzdáváním“ by neměl být vykládán příliš restriktivně(7). Z tohoto zjištění by však podle mého názoru neměly být vyvozovány příliš dalekosáhlé závěry. Unijní normotvůrce na tomto místě záměrně použil neurčitý pojem „úzce související služby“, aby bylo ve fázi aplikace práva možné vztáhnout osvobození od daně na rozmanité služby, jež mohou v praxi souviset s úzce pojímanou vzdávací činností. Takovými službami mohou být například restaurační služby, pokud jsou poskytovány žáky vzdávacího zařízení v rámci výuky(8). Pokud by Soudní dvůr stanovil přesnou definici tohoto pojmu, bylo by to v přímém rozporu s vůlí normotvůrce a úelem daného ustanovení. To však neznamená, že podobně liberální přístup má být uplatněn i ve vztahu k jiným pojmům použitým v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, zejména pak ve vztahu k takovým pojmům, jako je „školské a vysokoškolské vzdávání“, jež vymezují rozsah osvobození od daně z přidané hodnoty stanoveného tímto ustanovením.

32. Zadruhé společnost A & G Fahrschul-Akademie a španělská a italská vláda odkazují na konstatování Soudního dvora, které stojí za to na tomto místě odcitovat celé. Soudní dvůr konkrétně konstatoval, že pojem „školské a vysokoškolské vzdávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 „se neomezuje pouze na vzdávání, 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 univerzitách poskytována výuka za účelem rozvoje znalostí a schopností žáků a studentů, nemají-li tyto činnosti čistě rekreační povahu“(9).

33. Uvedení zúčastněné z toho vyvozují, že se osvobození od daně stanovené v daném ustanovení vztahuje na každou činnost, která spoívá v předávání znalostí a schopností, nemá-li čistě rekreační povahu. Výuka v autoškolě zjevně čistě rekreační povahu ani účel nemá, proto by se dané osvobození mělo vztahovat také na činnost autoškol.

34. Taková argumentace je však podle mě založena na výbřevém výkladu úryvku rozsudku Soudního dvora vytrženého z kontextu.

35. Tento výklad zaprvé opomíjí výrazy „ve školách nebo na univerzitách“. Ty přímo odkazují na znění ustanovení nyníjšího ?l. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112, podle kterého, v jiných jazykových verzích než polské, se osvobození od dan? vztahuje na školské nebo univerzitní vzd?lávání. Tento pojem, jak jsem uvedl v bodech 13 až 17 tohoto stanoviska, je pak třeba vykládat v tom smyslu, že odkazuje na vzd?lávací systém základních, středních a vysokých škol. Z citovaného úryvku rozsudku Soudního dvora proto nelze vyvozovat, že se na ?innost, která není provád?na v rámci tohoto systému, vztahuje osvobození od dan?, nemá-li tato ?innost ?ist? rekrea?ní povahu.

36. Zadruhé Soudní dv?r v uvedených v?cech nerozhodoval o tom, zda je konkrétní instituce sou?ástí takového vzd?lávacího systému(10), ale o tom, zda se osvobození od dan? vztahuje na konkrétní vyu?ovaný p?edm?t. Soudní dv?r v tomto ohledu dosp?l k záv?ru, že se toto osvobození m?že vztahovat nejen na p?edm?ty, jež jsou sou?ástí základního výukového kurzu podle programu závazného pro konkrétní druh škol, ale také na jinou výuku, nemá-li ?ist? rekrea?ní povahu. P?edpokladem však z?stává, že se výuka uskute??uje v rámci vzd?lávacího systému ve školách a na univerzitách, nikoli zcela mimo tento systém.

37. Je pravda, že v rozsudku Haderer Soudní dv?r patrn? p?ipustil, že se osvobození od dan? m?že vztahovat na vzd?lávání v institucích zvláštního druhu, takových jako jsou v N?mecku tzv. lidové univerzity („Volkshochschule“). Je však pot?eba upozornit na to, že Soudní dv?r v této v?ci odpovídal na otázky p?edkládajícího soudu, které vycházely z p?edpokladu, že instituce tohoto druhu jsou sou?ástí systému školského nebo vysokoškolského vzd?lávání ve smyslu nyníjšího ?l. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112. Soudní dv?r ostatn? tuto pochybnost, kterou vyjád?il da?ový orgán jako ú?astník v p?vodním ?ízení, ponechal ke kone?nému rozhodnutí p?edkládajícímu soudu. Pokud je tedy možné zvažovat, zda je ?innost Volkshochschule sou?ástí školského nebo vysokoškolského vzd?lávání ve smyslu daného ustanovení, pak podle mne není pochyb o tom, že ?innost autoškol sou?ástí takového systému není.

38. Z judikatury Soudního dvora lze kone?n? dovodit, že výklad pojmu „školské nebo vysokoškolské vzd?lávání“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 by nem?l být vázán na vzd?lávací systémy jednotlivých ?lenských stát?, nebo? ty se mohou vzájemn? lišit, což by v rozporu s ú?elem dané směrnice vedlo k nejednotnému uplat?ování osvobození od dan? stanovených v t?chto ustanoveních(11). Tato zásada však nemá absolutní platnost, nebo? samotný ?l. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 nevyhnuteln? odkazuje na vnitrostátní vzd?lávací systémy, když stanoví, že se osvobození od dan? vztahuje na ?innosti vykonávané „ve?ejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle doty?né ?lenské státy uznávají za podobné“. V kontextu nyní projednávané v?ci mám za to, že dané konstatování Soudního dvora znamená toliko, že skute?nost, že se pro autoškoly v daném jazyce používá výraz „škola“, automaticky neznamená, že mají být považovány za subjekty poskytující školské a vysokoškolské vzd?lávání ve smyslu daného ustanovení.

Výuka v autoškole jako odborný výcvik

39. Špan?lská vláda tvrdí, že by výuka v autoškole m?la být osvobozena od dan? z p?ídané hodnoty na základ? ?l. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, ovšem nikoli jako školské nebo vysokoškolské vzd?lávání, ale jako odborný výcvik. Tato vláda argumentuje, že ?id?ské oprávn?ní je nezbytné pro výkon ur?itých povolání a ?asto také pro dopravení se na místo výkonu práce.

40. Tento názor ve vztahu k nyní projednávané v?ci nesdílím.

41. Z p?edb?žné otázky vyplývá, že se p?vodní ?ízení týká vyu?ování v autoškole za ú?elem

získání řidičského oprávnění pro skupiny B a C1. Skupiny řidičských prvků jsou v současné době v unijním právu harmonizovány směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/126/ES ze dne 20. prosince 2006 o řidičských prvcích(12). Skupina B se vztahuje na osobní a dodávkové automobily(13) a skupina C1 na lehké nákladní automobily(14).

42. Řidičský prvek pro skupinu B je základní skupinou řidičského oprávnění, které je vyžadováno k řízení osobních automobilů určených k soukromému používání. Jak uvádí španělská vláda, získání řidičského oprávnění této skupiny může být nezbytné pro výkon některých povolání, například poskytování taxislužeb. Totéž však platí pro řadu jiných schopností, počinaje schopností řídit a psát. Má být z tohoto důvodu výuka psaní považována za odborný výcvik? Za odborný výcvik by podle mého názoru měly být považovány pouze takové činnosti, které vedou k nabytí znalostí nebo schopností, jež jsou využívány výhradně, nebo hlavně pro účely výkonu profesní činnosti, případně takové, které jsou zaměřeny přímo na osoby, jež mají v úmyslu získat konkrétní schopnosti k profesním účelům. Naopak, pokud by určité druhy vzdělávání byly považovány za odborný výcvik jen proto, že schopnosti díky nim nabyté jsou využitelné rovněž v rámci profesní činnosti, vedlo by to k možnosti neustálého rozšiřování rozsahu daného pojmu. Tyto úvahy dovedené do krajnosti by vedly k tomu, že by nabytí libovolné schopnosti mohlo být nezbytné například pro výkon povolání uživatele těžké schopnosti. Z toho důvodu podle mého názoru nelze získání řidičského oprávnění skupiny B považovat za odborný výcvik.

43. V případě řidičského oprávnění pro skupinu C1 je situace složitější. Na základě tohoto řidičského oprávnění je možné řídit nákladní automobily, jejichž maximální přípustná hmotnost je 7,5 t. Tato vozidla se využívají nejčastěji pro úplatnou silniční přepravu zboží, tedy v rámci profesní činnosti. Oprávnění pro tuto skupinu však může být nezbytné také pro soukromé účely, například k řízení některých kempingových automobilů, jelikož jejich celková hmotnost často přesahuje 3,5 t. S ohledem na to by výuka v autoškolě za účelem získání řidičského oprávnění pro skupinu C1 mohla být považována za odborný výcvik, pokud by vnitrostátní soud například zjistil, že je zaměřena na osoby, které mají v úmyslu vykonávat činnost v oboru silniční přeprava zboží, a že tato výuka je nedílnou součástí výcviku těchto osob. V projednávané věci však z předložené otázky nevyplývá, že by předkládající soud dospěl k takovému zjištění, a předložené otázky výslovně nezmiňují výklad pojmu „odborný výcvik“ podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112. V projednávané věci tedy nejsou dány ani důvody, pro které by výuka v autoškolě za účelem získání řidičského oprávnění pro skupinu C1 měla být považována za odborný výcvik.

Závěrečná poznámka a navrhovaná odpověď

44. Jak jsem již poznamenal výše, ustanovení týkající se řidičských oprávnění jsou v unijním právu harmonizována směrnicí 2006/126. Článek 2 odst. 1 této směrnice zavádí zásadu vzájemného uznávání řidičských prvků ve všech členských státech. To znamená, že každá osoba žijící na území Evropské unie může v libovolném členském státě získat řidičský prvek a používat jej ve všech členských státech, včetně státu jejího aktuálního bydliště. Autoškoly v různých členských státech tedy mohou být vzájemně v přímém soutěžním vztahu. S ohledem na to považuji za velmi důležité, aby Soudní dvůr na otázku ohledně možnosti použít osvobození od daně z přidáné hodnoty ve vztahu k autoškolám odpověděl jednoznačně, a to bez odkazu na dodatečné zjištění vnitrostátních soudů, nebo protichůdná vnitrostátní rozhodnutí o posuzování osvobození od daně by mohla vést k narušení tohoto soutěžního vztahu. Jednoznačné rozhodnutí by mělo být o to snazší, že ve skutečnosti je organizace výuky řízení vozidel ve všech členských státech, pokud je mi známo, podobná v tom smyslu, že je založena na specializovaných, soukromých subjektech, které nejsou součástí školského vzdělávacího systému a které tuto výuku poskytují úplatně jakožto výkon své hlavní činnosti.

45. Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku tak, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ podle tohoto ustanovení nezahrnuje vyučování v autoškole za účelem získání řidiského oprávnění pro skupiny B a C1.

Druhá předběžná otázka

46. Druhá předběžná otázka nasvědčuje tomu, že předkládající soud vychází z předpokladu, že uznání jiného subjektu poskytujícího školské nebo vysokoškolské vzdělávání za subjekt, jehož cíle jsou podobné cílům veřejnoprávních subjektů poskytujících takovou plnou, je samostatným a nezávislým základem pro osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112. Tento soud chce totiž zjistit, pro případ kladné odpovědi na první předběžnou otázku, co je potřeba k tomu, aby bylo možné považovat autoškoly za tyto „jiné subjekty, jejichž cíle [jsou] podobné“.

47. Já jsem však přesvědčen o tom, že tyto dvě otázky jsou spolu nerozlučně spjaté. Jak jsem uvedl výše, pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu předemtného ustanovení musí být vykládán tak, že zahrnuje systém obecného vzdělávání existujícího v každém členském státě, jež je poskytováno ve školách a na univerzitách. Každý subjekt poskytující vzdělávání v rámci tohoto systému má v tomto smyslu cíle podobné cílům veřejnoprávních subjektů, neboť znění daného ustanovení je založeno na předpokladu, že tento systém zpravidla tvoří veřejnoprávní subjekty. Avšak i kdyby byl systém školského a vysokoškolského vzdělávání v konkrétním členském státě založen výhradně na soukromoprávních subjektech, měly by být tyto uznány za subjekty s podobnými cíli ve smyslu daného ustanovení, na které se vztahuje osvobození od daně. Pokud naopak činnost subjektu nespadá do školského a vysokoškolského vzdělávání, nemůže být takový subjekt ze své podstaty uznán za subjekt s cíli podobnými cílům veřejnoprávních subjektů poskytujících takové vzdělávání, a to bez ohledu na to, v jaké míře je jeho činnost regulována právními předpisy.

Třetí a čtvrtá předběžná otázka

48. Účelem třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu je zjistit, zda je možné považovat výuku v autoškole poskytovanou takovým subjektem, jako je společnost A & G Fahrschul-Akademie, za poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112. Tyto otázky předkládající soud klade, jak lze předpokládat, pro případ záporné odpovědi na druhou předběžnou otázku, ale kladné odpovědi na otázku první. S ohledem na to, jakou odpověď navrhuji na první předběžnou otázku, není třeba na třetí a čtvrtou otázku v zásadě odpovídat. Považuji však za nezbytné připojit k výkladu čl. 132 odst. 1 písm. j) dané směrnice několik upřesnění.

49. Výše uvedené ustanovení je doplněním osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. i) téže směrnice. Školské a vysokoškolské vzdělávání poskytují zpravidla subjekty za tímto účelem zřízené, obecně veřejné školy a vysoké školy. Stává se však, že určitá část doplňující výuky, ať se týká stejné látky, je poskytována jednotlivými vyučujícími individuálně konkrétním žákům mimo běžný program výuky stanovený v dané škole. Některí žáci se navíc ze zdravotních nebo jiných důvodů neúčastní výuky obvyklým způsobem, tedy ve škole, ale individuálně, často doma. Na tento druh výuky by se osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 nevztahovalo, neboť jej neposkytují příslušné veřejnoprávní subjekty, ale subjekty jiné. Článek 132 odst. 1 písm. j) dané směrnice slouží k zaplnění této mezery.

50. Z uvedeného podle mého názoru vyplývají dva závěry.

51. Zaprvé pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ použitý v ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán stejn? jako tentýž pojem použitý v písmenu i) tohoto odstavce. Pokud tedy pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ v souladu s mým návrhem odpov?di na první p?edb?žnou otázku nezahrnuje výuku ?ízení vozidel, platí to jak pro ?l. 132 odst. 1 písm. i), tak i pro písmeno j). To vylučuje, aby se na autoškoly poskytující takovou výuku vztahovalo osvobození od dan? podle posledn? jmenovaného ustanovení, bez ohledu na ostatní podmínky, které jsou v n?m stanoveny.
52. Zadruhé pojem „u?itel“ použitý v ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán doslovn?, v souladu s významem tohoto slova v b?žné ?e?i. Ve všech jazycích, které ovládám, slovo u?itel („enseignant“, „Lehrer“, „teacher“ atd.) jakožto pojmenování profese ozna?uje výhradn? fyzickou osobu(15). Doslovný výklad uvedeného ustanovení tedy vylučuje jeho použití v?i právníckým osobám.
53. Tento záv?r nezpochyb?uje ani zásada da?ové neutrality, na níž odkazuje p?edkládající soud a spole?nost A & G Fahrschul-Akademie. Podle nich uvedená zásada vylučuje rozlišování mezi osobami povinnými k dani na základ? jejich právní formy, vykonávají-li stejnou ?innost.
54. Již výše jsem však upozornil na to, že ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112 je pouze dopln?ním osvobození od dan? stanoveného v písmenu i) téhož odstavce a nem?lo by být vykládáno nezávisle na n?m. Posledn? jmenované ustanovení pak stanoví osvobození od dan? pro školské nebo vysokoškolské vzdělávání poskytované ve?ejnoprávními a jinými subjekty. Významový rozsah pojmu „jiné subjekty“ je nepochybn? dostate?n? široký, aby mohl zahrnout každou právníckou osobu, jež vykonává výše uvedenou ?innost(16). Pokud je tedy školské nebo vysokoškolské vzdělávání poskytováno právníckou osobou, je osvobozeno od dan? podle ?l. 132 odst. 1 písm. i) dané sm?rnice, pokud je však poskytováno formou individuální výuky u?itelem jakožto fyzickou osobou, pak je osvobozeno podle písm. j) téhož odstavce. Zásada da?ové neutrality tím není nijak ohrožena.
55. Záv?r o tom, že se ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112 vztahuje pouze na fyzické osoby, není zpochybn?n ani námitkou spole?nosti A & G Fahrschul-Akademie, italské vlády a rakouské vlády, podle které v souladu s judikaturou Soudního dvora má být ?innost, již se toto ustanovení týká, vykonávaná na vlastní ú?et a vlastní odpovědnost(17). Nejedná se totiž o jedinou podmínku použití uvedeného ustanovení a všechny v?ci, v nichž Soudní dv?r provád?l dosud sv?j výklad(18), se týkaly fyzických osob(19). Nesta?í tedy, aby byla výuka poskytována na vlastní ú?et a vlastní odpovědnost, jak tvrdí uvedení zú?astn?ní, musí být také spln?ny ješt? jiné podmínky použití daného ustanovení, v?etn? statusu u?itele, který mohou mít jen fyzické osoby.
56. Autoškola samoz?ejm? zam?stnává u?itele, kte?í jsou fyzickými osobami. To však není d?vodem pro osvobození této autoškoly od dan? z p?ídané hodnoty podle ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112. Jak již m?l Soudní dv?r p?íležitost rozhodnout, ?innost vykonávaná sice fyzickou osobou, avšak prost?ednictvím t?etí osoby nem?že být takto osvobozena(20). Bylo by proto nelogické nyní konstatovat, že samotná tato t?etí osoba m?že dané osvobození využít.
57. Takový subjekt poskytující výuku ?ízení vozidel, jako je spole?nost A & G Fahrschul-Akademie, není u?itelem ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112 a nevztahuje se na n?j osvobození od dan? z p?ídané hodnoty stanovené tímto ustanovením, a to bez ohledu na to, zda je tato výuka školským nebo vysokoškolským vzděláváním. Jinak by tomu mohlo být v p?ípad? u?itel? autoškoly, kte?í by poskytovali individuální hodiny ?ízení na vlastní ú?et a vlastní odpovědnost. Toho se však p?edb?žné otázky v projednávané v?ci netýkají.

Záv?ry

58. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dv?r na p?edb?žné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud, N?mecko) odpov?d?l takto:

„?lánek 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚školské nebo vysokoškolské vzd?lávání‘ podle tohoto ustanovení nezahrnuje vyu?ování v autoškole za ú?elem získání ?idi?ského oprávn?ní (?idi?ského pr?kazu) pro skupiny B a C1.“

1– P?vodní jazyk: polština.

2– Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1.

3– P?esn?ji ?e?eno, špan?lská vláda navrhuje, aby bylo uznáno, že se na výuku v autoškole vztahuje osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112 jako na odborný výcvik. Této otázce se budu v?novat v záv?re?né ?ásti analýzy k první p?edb?žné otázce.

4– Viz nap?íklad: UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5– V tomto smyslu viz naposledy rozsudek ze dne 21. září 2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718, body 28 až 30 a citovaná judikatura).

6– Šestá sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), která byla zrušena a nahrazena sm?rnicí 2006/112. ?lánek 13 ?ásti A odst. 1 písm. i) této sm?rnice odpovídá ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112.

7– Rozsudek ze dne 20. ?ervna 2002, Komise v. N?mecko (C?287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

8– Viz rozsudek ze dne 4. kv?tna 2017, Brockenhurst College (C?699/15, EU:C:2017:344, výrok).

9– Rozsudky ze dne 14. ?ervna 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344, bod 26), a ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47, bod 29).

10– Viz zejména rozsudek ze dne 14. ?ervna 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344, bod 27), v n?mž Soudní dv?r výslovn? ponechal tuto otázku k novému ov?ení p?edkládajícím soudem.

11– Viz zejména rozsudek ze dne 14. ?ervna 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344, body 25 a 26).

12– Ú?. v?st. 2006, L 403, s. 18.

13– „[M]otorová vozidla s maximální p?ípustnou hmotností do 3 500 kg a navržená a zkonstruovaná pro p?epřevážně osmi cestujících krom? ?idi?e [...]“ [?l. 4 odst. 4 písm. b) sm?rnice 2006/126].

14– „[M]otorová 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?epřevážně osmi cestujících krom? ?idi?e [...]“ [?l. 4 odst. 4 písm. d) sm?rnice

2006/126].

- 15– Podobn? viz rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, bod 14).
- 16– Podobn? viz rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, bod 17).
- 17– Rozsudek ze dne 14. ?ervna 2007, Haderer (C?445/05, EU:C:2007:344, bod 30 a výrok).
- 18– P?esn?ji ?e?eno výklad ustanovení, které mu odpovídalo ve sm?rnici 77/388.
- 19– Je pravda, že ve v?ci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47), byla osobou povinnou k dani a žalobkyní v p?vodním ?ízení právnická osoba (spole?nost). Sám Soudní dv?r však v tomto rozsudku uvedl (bod 19), že ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení nebyly vykonávány touto právnickou osobou, ale jedním z jejich spole?níků, diplomovaným inženýrem. Soudní dv?r totéž zd?raznil také ve výroku (viz bod 2 výroku).
- 20– Rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C?473/08, EU:C:2010:47, bod 2 výroku).