Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
z 3. októbra 2018 [1]

Vec C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH
proti
Finanzamt Wolfenbüttel

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 132 ods. 1 písm. i) a j) – Oslobodenie školského alebo univerzitného vyučovania od dane – Pojmy ‚školské alebo univerzitné vyučovanie', ‚subjekty, ktorých ciele sú uznané za podobné', ako aj ‚poskytovanie vyučovania súkromne učiteľmi' – Rozšírenie týchto pojmov na kurz v autoškole na účely získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1 – GmbH prevádzkujúca autoškolu"

Úvod

1. Schopnosť viesť motorové vozidlo je v dnešnej spoločnosti rozšírená takmer tak ako čítanie a písanie. Takmer každý je držiteľom vodičského oprávnenia. Je však preto oslobodenie kurzu v autoškole od dane odôvodnené podľa rovnakých zásad ako oslobodenie výučby písania a čítania od dane? Takto zjednodušene vyzerá problém, ktorý bol Súdnemu dvoru predložený na rozhodnutie.

Právny rámec

Právo Únie

2. V článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] je stanovené:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné;

1 Jazyk prednesu: poľština.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

j) poskytovanie školského alebo univerzitného vyučovania súkromne učiteľmi“.

Nemecké právo

3. Článok 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 bol do nemeckého práva prebraný prostredníctvom § 4 ods. 21 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu). Podľa informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania tento predpis v znení platnom v súčasnosti neoslobodzuje autoškoly od dane.

4. Právo vykonávať povolanie inštruktora a prevádzkovať autoškolu je upravené v Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zákon o inštruktoroch autoškoly).

Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH je spoločnosťou založenou podľa nemeckého práva, ktorá prevádzkuje autoškolu. Za sporný rok 2010 táto spoločnosť v rámci svojej činnosti priznala vykonané zdaniteľné transakcie v súvislosti s DPH. Listom z 22. decembra 2014 zaslanom na Finanzamt Wolfenbüttel (Finančný úrad Wolfenbüttel) však požiadala o úpravu výšky dane, a to znížením dane na nulu a odvolávala sa pritom na oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112.

6. Finančný úrad Wolfenbüttel žiadosť spoločnosti A & G Fahrschul-Akademie zamietol. Spoločnosť proti tomuto rozhodnutiu podala žalobu, ktorá však bola zamietnutá. Proti rozsudku prvostupňového súdu tak uvedená spoločnosť podala na vnútroštátnom súde opravný prostriedok „Revision“.

7. Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Zahŕňa pojem ‚školské alebo univerzitné vzdelávanie/vyučovanie‘ v článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 kurz v autoškole na účely získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

   Môže uznanie žalobkyne ako subjektu s podobnými cieľmi v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 vyplývať z ustanovení o inštruktorskej skúške a o získaní inštruktorského oprávnenia a povolenia na prevádzkovanie autoškoly stanovených v Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zákon o inštruktoroch autoškoly) a z verejného záujmu na tom, aby sa z účastníkov vodičského kurzu stali bezpeční, zodpovední a ekologicky uvažujúci účastníci premávky?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku:

   Vyžaduje pojem ‚učiteľ súkromne poskytujúci vyučovanie‘ [ďalej len ‚súkromný učiteľ‘] v článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112, aby v prípade zdaniteľnej osoby išlo o podnikateľa – jednotlivca?

4. V prípade záporných odpovedí na druhú a tretiu otázku:

   Považuje sa vyučujúci automaticky za ‚súkromného učiteľa‘ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 už len tým, ak koná na vlastný účet a vo vlastnom mene, alebo sú na označenie ‚súkromný učiteľ‘ kladené ďalšie požiadavky?“

8. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 26. júla 2017. A & G Fahrschul-Akademie, nemecká, španielska, talianska, rakúska, portugalská a fínska vláda, ako aj Európska komisia podali písomné pripomienky. A & G Fahrschul-Akademie, nemecká a španielska vláda, ako aj Komisia sa zúčastnili na pojednávaní konanom 20. júna 2018.

Posúdenie

9. Vnútroštátny súd Súdnemu dvoru predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania o štyroch otázkach, ktorými by chcel vedieť, či poskytovanie kurzu v autoškole na účel získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1 podlieha oslobodeniu od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112. Tieto štyri otázky budem skúmať zaradom. Zásadný význam však má odpoveď na prvú otázku, pretože rozhoduje o odpovedi na ostatné otázky.

Prvá prejudiciálna otázka

10. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou by vnútroštátny súd chcel vedieť, či kurz v autoškole na účel získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1 sa má zahrnúť pod pojem školské alebo univerzitné vyučovanie v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

11. Názory účastníkov konania, ktorí v prejednávanej veci podali pripomienky, sú v súvislosti s otázkou, či kurz v autoškole sa má považovať za školské alebo univerzitné vyučovanie, rozdielne. Nemecká, rakúska, portugalská a fínska vláda, ako aj Komisia viac alebo menej dôrazne navrhujú odpovedať záporne. Naopak, A & G Fahrschul-Akademie, ako aj španielska a talianska vláda podporujú kladnú odpoveď.[3]

12. Prikláňam sa k prvému názoru. Podľa mojej mienky pojem školského alebo univerzitného vyučovania nezahŕňa kurz v autoškole. To vyplýva ako z jazykového, tak aj z teleologického výkladu článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

Znenie článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112

13. Je potrebné uznať, že autori poľského jazykového znenia smernice 2006/112 sa použitím formulácie „kształcenie powszechne lub wyższe“ („všeobecné a vyššie vzdelávanie“) v článku 132 ods. 1 písm. i) ukázali ako vynaliezaví. Prevažná väčšina ostatných jazykových znení tohto predpisu totiž používa výraz, ktorý sa má preložiť ako „školské alebo univerzitné vzdelávanie“: „enseignement scolaire ou universitaire“ vo francúzskom znení, „school or university education“ v anglickom znení, „Schul- und Hochschulunterricht“ v nemeckom znení atď. Táto terminologická odchýlka však paradoxne umožňuje ešte lepšie pochopiť úmysel normotvorcu Únie v súvislosti s dosahom oslobodenia obsiahnutého v článku 132 ods. 1 písm. i) spomínanej smernice. Ide totiž o všeobecné, to znamená pre všetkých prístupné – na nižších stupňoch dokonca povinné – obsiahle, to znamená širokú oblasť vedomostí pokrývajúce vzdelanie, ktoré sa uskutočňuje v rámci systému škôl a univerzít dostupnom v každom členskom štáte. Tento viacstupňový systém (spravidla rozdelený na základnú školu, strednú školu a univerzitu), v niektorých štátoch označený aj ako vnútroštátne vzdelávanie, verejnosti poskytuje značnú zásobu vedomostí a schopností, ktoré jej umožňujú úspešne fungovať v modernej spoločnosti v súkromnej aj pracovnej rovine.

3 Presnejšie povedané španielska vláda navrhuje určiť, že kurz v autoškole sa má oslobodiť od dane ako odborná príprava podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112. K tomu sa vyjadrím na konci môjho posúdenia prvej prejudiciálnej otázky.

14. Tento systém všeobecného vzdelávania sa okrem iného označuje početnou a obsiahlou právnou úpravou. Táto upravuje štruktúru školského systému, spôsob fungovania škôl, programy vzdelávania, kvalifikácie učiteľov a nakoniec aj predpoklady pre získanie diplomov.

15. Vo väčšine členských štátov je tento systém vzdelávania založený na verejných školách, v ktorých je vyučovanie často úplne alebo z časti bezplatné. V prípade takejto bezplatnosti problém dane z pridanej hodnoty samozrejme nevzniká. Systém verejných škôl však môže byť doplnený súkromnými školami, ktoré poskytujú platené vzdelávanie. Stáva sa, že aj na verejných školách je určité vzdelávanie za poplatok. Takéto služby by v zásade mali podliehať dani z pridanej hodnoty. K tomu, aby sa zabránilo, že na jednej strane sa náklady takýchto služieb pre príjemcov služieb zvýšia a na druhej strane sa naruší súťaž medzi subjektmi verejného a súkromného vzdelávacieho sektora, normotvorca Únie zaviedol oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 pre činnosť označenú ako školské alebo univerzitné vzdelávanie. Toto ustanovenie sa preto má chápať v tom zmysle, že pokiaľ v rámci systému všeobecného vzdelávania (školské vzdelávanie) alebo vyššieho vzdelávania (univerzitné vzdelávanie), ktorý sa používa v členskom štáte, sú určité služby poskytované za poplatok, či už verejnými školami (podľa terminológie tohto predpisu „subjekt verejného práva“), alebo súkromnými školami („iné subjekty, ktorých ciele… uznáva za podobné“), tieto služby sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty.

16. Ako vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, kurz v autoškole nepatrí do systému všeobecného vzdelávania v Nemecku. Podobne je to, podľa mojich vedomostí, [aj] vo zvyšných členských štátoch. Ide o službu, ktorá spočíva v odovzdaní schopností, ktoré slúžia na získanie oprávnenia na vedenie motorového vozidla na verejných komunikáciách. Tieto služby sú poskytnuté za poplatok špecializovanými podnikmi ako A & G Fahrschul-Akademie, ktoré – hoci sa v niektorých jazykoch zvyčajne označujú ako školy („auto-école“, „Fahrschule“) – nie sú súčasťou systému vzdelávania jednotlivých členských štátov.

17. Pojem školského alebo univerzitného vzdelávania podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 preto nezahŕňa služby, ktoré nespadajú do oblasti systému vzdelávania jednotlivých členských štátov a sú poskytované podnikmi, ktoré nie sú súčasťou systému vzdelávania týchto členských štátov, tak ako kurz v autoškole poskytovaný špecializovanými subjektmi.

Cieľ oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112

18. Rozšírenie pojmu školského alebo univerzitného vyučovania na autoškoly, respektíve všeobecne uplatnenie oslobodenia dane upraveného v tomto predpise na autoškoly by podľa môjho názoru nezodpovedalo ani cieľu tohto predpisu.

19. Článok 132 smernice 2006/112 sa nachádza v kapitole 2 hlave XI smernice, ktorá nesie názov „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Dôvodom pre oslobodenie od dane upravené v tomto článku, a teda aj oslobodení podľa jeho odseku 1 písm. i), je teda verejný záujem, pre ktorý sa vykonávajú činnosti oslobodené od dane.

20. Pre služby v oblasti všeobecného vzdelávania na základnej škole, strednej škole alebo univerzite je tento verejný záujem celkom očividný. Určitá miera vedomostí a schopností je pre život v modernej spoločnosti nevyhnutná a nespočíva len v aktuálnom záujme jednotlivca, ale aj v záujme tejto spoločnosti ako celku, pretože to umožňuje jej bezproblémové fungovanie. Preto je vzdelanie do určitého stupňa dokonca povinné. Verejný záujem sa však neobmedzuje len na zaistenie takéhoto povinného školského vzdelania. Keďže moderné spoločnosti by bez osôb s vysokou, úroveň povinného vzdelávania značne prevyšujúcou, kvalifikáciou nemohli ani ekonomicky, kultúrne a politicky fungovať, ani sa v tomto smere rozvíjať. Nie náhodou sa v tejto súvislosti hovorí o spoločnosti vedomostí. [4]

4 Pozri napr. UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

21. Z týchto dôvodov moderné štáty, medzi nimi aj členské štáty, investujú značné finančné prostriedky na udržiavanie a rozvoj systému vzdelávania. Bolo by preto vnútorne rozporuplné, ak by prístup k týmto systémom zároveň obmedzili tým, že zvýšia náklady služieb poskytovaných v ich rámci prostredníctvom ich zdanenia. To odporuje aj zásade rovnakého zaobchádzania. Keďže menej zámožným osobám by týmto bol sťažený prístup k vzdelávaniu. Navyše je potrebné uvážiť, že náklady na vzdelávanie detí sú zvyčajne znášané rodičmi. Často ide o veľmi vysoké náklady, ktoré navyše nie sú jednorazové, ale vznikajú počas dlhšieho časového obdobia. Ak tieto náklady presahujú finančné možnosti rodičov, mohlo by to rodičov odradiť nielen od toho, aby ich deťom poskytli vzdelanie, ale aj od toho, aby vôbec mali deti. To by zas viedlo k demografickému problému, ktorý je už známy v mnohých členských štátoch.

22. Všetko to odôvodňuje oslobodenie školského alebo univerzitného vyučovania od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

23. Ako však nemecká vláda správne poznamenala, je ťažké rozpoznať verejný záujem, ktorý by mohol odôvodňovať oslobodenie kurzu v autoškole od dane z pridanej hodnoty. Bez pochýb je zručnosť, ktorá je tam poskytovaná, veľmi užitočná. Jej získanie však leží v záujme jednotlivca a nie spoločnosti ako takej. Od tejto zručnosti nezávisí totiž bezproblémové fungovanie spoločnosti z niektorého hľadiska v tom zmysle, ako je tomu v prípade požiadavky, aby verejnosť mala určité minimálne vzdelanie.

24. Je síce pravda, že vedenie motorového vozidla za určitých okolností, napríklad v oblastiach so slabou infraštruktúrou alebo na výkon určitých povolaní môže byť dokonca nevyhnutné. Získanie oprávnenia bezpodmienečne nevyhnutného na tento účel však predovšetkým leží v záujme jednotlivca a nie v záujme verejnosti a neodôvodňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Podľa rovnakého princípu nie sú také životne dôležité tovary, ako sú potraviny, oblečenie alebo byty, oslobodené od dane z pridanej hodnoty, ale zaťažené nižšou sadzbou DPH. Navyše vedenie vlastného motorového vozidla predpokladá nielen získanie primeraných oprávnení, ale aj získanie samotného motorového vozidla. Malo by byť preto od dane oslobodené aj získanie motorových vozidiel?

25. Pokiaľ ide o kurz v autoškole a jeho zdanenie, tak nevzniká ani riziko narušenia hospodárskej súťaže. Keďže systém verejných subjektov, ktoré by takéto služby poskytovali bezplatne a s ktorými by súkromné subjekty museli súťažiť, neexistuje. Kurz v autoškole sa zásadne, inak ako vyučovanie v systéme vzdelávania, poskytuje za poplatok.

26. Nakoniec ma nepresvedčil ani argument – prednesený najmä spoločnosťou A & G Fahrschul-Akademie –, podľa ktorého verejný záujem spočíva v tom, že odborným vzdelávaním vodičov sa zníži počet dopravných nehôd, a tým sa zvýši s tým spojená bezpečnosť cestnej dopravy.

27. Verejná cestná doprava so sebou prirodzene prináša určité riziká, medzi tým aj riziko nehôd a zodpovedajúcich následkov. Na to, aby sa tieto riziká obmedzili, je vedenie motorových vozidiel štátom upravené požiadavkou príslušných oprávnení. Táto požiadavka slúži na to, aby vodiči motorových vozidiel preukázali náležité vedomosti a zručnosti bezpečne viesť motorové vozidlo. Požiadavkou náležitého oprávnenia sa vyhovie verejnému záujmu na bezpečnosti cestnej dopravy. Získanie vedomostí a zručností nevyhnutných k získaniu takýchto oprávnení je naopak v osobnom záujme samotnej dotknutej osoby.

28. Ako som už vyššie objasnil, oslobodenie od DPH podľa článku 132 ods. 1 smernice 2006/112 sa vzťahuje na činnosti, ktorých vykonávanie spočíva vo verejnom záujme, na základe ktorého je oslobodenie zároveň odôvodnené. Predpisy tohto odseku sa preto nemôžu vykladať v tom zmysle, že oslobodenie platí aj pre činnosti, ktoré nie sú vykonávané vo verejnom záujme. To si vyžaduje nielen zásada, podľa ktorej sa výnimky – ako oslobodenie od DPH – majú vykladať reštriktívne. Systém DPH sa totiž zakladá na všeobecnom zdanení všetkých transakcií na každom stupni obchodného reťazca, pričom hospodárske daňové zaťaženie znášajú spotrebitelia. Každé oslobodenie od dane zasahuje do

riadneho spôsobu fungovania tohto systému. Oslobodenie od dane sa preto smie uplatniť len vtedy, ak je to nevyhnutne potrebné alebo slúži osobitnému cieľu, napr. zníženiu nákladov za služby, ktorých poskytovanie spočíva vo verejnom záujme. Naopak, je potrebné vyhnúť sa oslobodeniu, ak zdanenie je možné a nebráni dosiahnutiu takéhoto osobitného cieľa. [5]

29. Z vyššie uvedených dôvodov zastávam názor, že oslobodenie kurzu v autoškole od dane vzhľadom na ciele, ktoré sa sledujú oslobodením upraveným v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112, nemôže byť opodstatnené.

Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa oslobodenia upraveného v článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112

30. Na tomto mieste nezamýšľam uviesť celú judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112, pretože podľa môjho názoru to vôbec nie je potrebné. Napriek tomu vnútroštátny súd, aj niektorí účastníci konania, medzi nimi najmä A & G Fahrschul-Akademie, ako aj španielska a talianska vláda, poukazujú na niekoľko konštatovaní, ktoré sú obsiahnuté v rozsudkoch Súdneho dvora a ktoré by podľa ich názoru mohli viesť k iným záverom ako k tým, ktoré som objasnil vyššie. Preto je potrebné podať niekoľko vysvetlení.

31. Na jednej strane mal Súdny dvor vo veci Komisia/Nemecko (C-287/00) zodpovedať otázku, či spoplatnená výskumná činnosť sa má považovať za službu úzko súvisiacu s univerzitným vyučovaním v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. i) smernice 77/388/EHS [6]. Pri tejto príležitosti Súdny dvor konštatoval, že pojem služby úzko súvisiace so školským alebo univerzitným vzdelávaním nevyžadujú osobitne reštriktívny výklad. [7] Z tohto konštatovania však podľa môjho názoru nesmú byť vyvodené príliš rozsiahle závery. Normotvorca Únie tu vedome zvolil nejasnú formuláciu „úzko súvisiace služby“, aby sa v rovine uplatnenia práva umožnilo uplatnenie oslobodenia od dane na rôzne služby, ktoré v praxi môžu úzko súvisieť s rôznymi službami v oblasti vzdelávania. Takýmito službami môžu byť napríklad reštauračné služby, ak sú poskytované vyšším vzdelávacím subjektom v rámci vzdelávania. [8] Reštriktívna definícia tohto pojmu Súdnym dvorom by preto stála v priamom rozpore s vôľou normotvorcu a účelom tohto predpisu. To však neznamená, že iné pojmy v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 sa majú vykladať rovnako liberálne. To platí najmä pre tie pojmy, ktoré – ako pojem školského alebo univerzitného vyučovania – stanovujú rozsah oslobodenia od dane v tomto predpise.

32. Na druhej strane A & G Fahrschul-Akademie, ako aj španielska a talianska vláda poukazujú na konštatovanie Súdneho dvora, ktoré si zaslúži byť na tomto mieste úplne citované. Súdny dvor totiž skonštatoval, že pojem školského a univerzitného vyučovania v zmysle terajšieho článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 „sa neobmedzuje výlučne na vyučovanie, ktoré vedie k skúškam s cieľom získať určitú kvalifikáciu alebo ktoré umožňuje dosiahnuť vzdelanie na účely výkonu určitej odbornej činnosti, ale zahŕňa aj iné činnosti, v ktorých dochádza k vzdelávaniu v školách alebo univerzitách s cieľom rozvíjať znalosti a schopnosti žiakov alebo študentov, avšak len vtedy, ak tieto činnosti nie sú výlučne rekreačnej povahy“ [9].

5 V tomto zmysle pozri rozsudok z 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, body 28 až 30 a tam citovanú judikatúru).

6 Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zrušená a nahradená smernicou 2006/112. Článok 13 A ods. 1 písm. i) tejto smernice zodpovedá článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

7 Rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

8 Pozri rozsudok zo 4. mája 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, výrok).

9 Rozsudky zo 14. júna 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, bod 26), a z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, bod 29).

33. Uvedení účastníci konania z tohto konštatovania vyvodzujú, že každá činnosť, ktorá pozostáva zo sprostredkovania vedomostí a zručností, pokiaľ nie je výlučne rekreačnej povahy, podlieha oslobodeniu upravenom v dotknutom predpise. Keďže vyučovanie v autoškole však zjavne nie je výlučne rekreačnej povahy, musia byť kurzy v autoškole zahrnuté do oslobodenia.

34. Táto argumentácia sa však podľa môjho názoru zakladá na selektívnom výklade časti rozsudku Súdneho dvoru, ktorá je vytrhnutá z kontextu.

35. A to preto, že po prvé tento výklad vypúšťa slová „na školách alebo univerzitách“ obsiahnuté v citovanej časti. Tieto slová sa však bezprostredne vzťahujú na znenie súčasného článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112, podľa ktorej – v iných jazykových zneniach ako v poľskej – pod oslobodenie spadá školské alebo univerzitné vyučovanie. Tento pojem pritom, ako som uviedol v bodoch 13 až 17 vyššie, sa má chápať v tom zmysle, že sa vzťahuje na všeobecný systém vzdelávania na základných školách, stredných školách a univerzitách. Vzhľadom na to sa z citovanej časti rozsudku nedá odvodiť, že činnosť, ktorá nie je vykonávaná v rámci tohto systému, podlieha oslobodeniu, pokiaľ nie je výlučne rekreačnej povahy.

36. Po druhé Súdny dvor v uvedenej veci nerozhodoval o tom, či konkrétne subjekty patria do takéhoto systému vzdelávania,[10] ale o tom, či určité vyučovanie je zahrnuté do oslobodenia od dane. Súdny dvor pritom došiel k záveru, že takéto oslobodenie od dane sa uplatní nielen na vyučovanie, ktoré patrí k hlavnému vyučovaniu podľa vzdelávacieho programu konkrétneho druhu školy, ale aj na iné činnosti, ktoré nie sú výlučne rekreačnej povahy. Všetko to však pod podmienkou, že vyučovanie sa poskytuje na školách alebo univerzitách a nie úplne mimo tohto systému.

37. Je pravda, že Súdny dvor v rozsudku Haderer zjavne považuje za prípustné uplatnenie oslobodenia od dane na vyučovanie, ktoré je poskytované v osobitnej kategórii subjektov, ktoré sú v Nemecku známe ako ľudové školy. Preto je potrebné poukázať na to, že Súdny dvor v tejto veci mal rozhodovať o prejudiciálnych otázkach, ktoré boli predložené v domnienke, že takéto subjekty sú zahrnuté do pojmu školského alebo univerzitného vyučovania podľa článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112. Súdny dvor mimochodom prenechal vnútroštátnemu súdu, aby s konečnou platnosťou rozhodol o sporných otázkach formulovaných daňovým úradom ako účastníkom konania vo veci samej. Aj keď otázka, či činnosť ľudových škôl patrí k školskému alebo univerzitnému vyučovaniu v zmysle daného ustanovenia v dôsledku toho ostáva otvorená, podľa môjho názoru neexistujú žiadne pochybnosti o tom, že činnosť autoškôl do tohto systému nepatrí.

38. Z judikatúry Súdneho dvora je koniec koncov možné vyvodiť záver, že pojem školského alebo univerzitného vyučovania v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice 2006/112 sa nemá vykladať s prihliadnutím na systémy vzdelávania v jednotlivých členských štátoch, pretože tieto systémy vzdelávania sa od seba môžu odlišovať, čo by opäť viedlo k nejednotnému uplatneniu oslobodenia od dane určenému v týchto predpisoch, ktoré odporuje cieľu smernice.[11] Táto zásada však nesmie byť absolutizovaná. Keďže článok 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice sám nevyhnutne odkazuje na vnútroštátne systémy vzdelávania tým, že je tam uvedené, že od dane sú oslobodené také činnosti, ktoré sa poskytujú „subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné“. V súvislosti s prejednávanou vecou toto konštatovanie Súdneho dvora podľa môjho názoru znamená len to, že okolnosť, že sa v určitom jazyku pre subjekt vzdelávania vodičov používa označenie „škola“, nevedie automaticky k tomu, že tam poskytované vyučovanie sa má považovať za školské alebo univerzitné vyučovanie v zmysle preberaných predpisov.

10 Pozri najmä rozsudok zo 14. júna 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, bod 27), v ktorom Súdny dvor túto otázku výslovne prenechal na rozhodnutie vnútroštátnemu súdu.

11 Pozri najmä rozsudok zo 14. júna 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, body 25 a 26).

Výučba v autoškole ako odborné vzdelávanie

39. Španielska vláda zastáva názor, že kurz v autoškole sa podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 má oslobodiť od dane, avšak nie ako školské alebo univerzitné vyučovanie, ale ako odborné vzdelávanie. Odôvodňuje to tým, že vodičské oprávnenie je nevyhnutné na výkon určitých povolaní a často aj pre jazdy do zamestnania.

40. Nie som toho názoru, v každom prípade nie, pokiaľ ide o prejednávanú vec.

41. Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, konanie vo veci samej sa týka prípadného oslobodenia kurzu v autoškole od dane, ktorým sa získa vodičské oprávnenie skupiny B a C1. Skupiny vodičského oprávnenia sú v súčasnosti v práve Únie harmonizované smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2006/126/ES z 20. decembra 2006 o vodičských preukazoch [12]. Skupina B sa týka motorových vozidiel na prepravu osôb a tovaru [13] a skupina C1 ľahkých nákladných vozidiel [14].

42. Pokiaľ ide o vodičské oprávnenie skupiny B, ide o základné vodičské oprávnenie, ktoré je nevyhnutné na vedenie osobných motorových vozidiel na súkromné účely. Vlastníctvo vodičského oprávnenia tejto skupiny síce môže – ako poznamenala španielska vláda – byť nevyhnutné pre výkon určitých povolaní, ako napríklad poskytovanie taxislužieb. To sa však týka mnohých zručností a začínajúc už čítaním a písaním. Má sa preto vyučovanie písania a čítania považovať za odborné vzdelávanie? Podľa môjho názoru sa za odborné vzdelávanie má považovať len také vyučovanie, ktoré vedie k získaniu vedomostí a zručností, ktoré sa výlučne alebo prevažne použijú na účely výkonu povolania, alebo vyučovanie, ktoré je špeciálne určené osobám, ktoré by na účely výkonu povolania chceli nadobudnúť konkrétne zručnosti. Uznanie určitého druhu vzdelávania ako odborného vzdelávania len preto, že náležite získané zručnosti sa môžu použiť aj na účel výkonu povolania, by naopak viedlo k možnému neobmedzenému rozširovaniu tohto pojmu. Aby sme túto argumentáciu viedli *ad absurdum*: získanie určitej zručnosti môže byť nevyhnutné k výkonu povolania učiteľa tejto zručnosti. Podľa môjho názoru preto kurz v autoškole na získanie vodičského oprávnenia skupiny B nemôže byť uznaný za odborné vzdelávanie.

43. V súvislosti s vodičským oprávnením skupiny C1 je situácia komplikovanejšia. Vodičské oprávnenie tejto skupiny oprávňuje na vedenie nákladných vozidiel s maximálne prípustnou hmotnosťou neprevyšujúcou 7,5 tony. Takéto vozidlá sú najčastejšie nasadené na spoplatnenú prepravu tovarov, a teda na účely výkonu povolania. Oprávnenie tejto skupiny však môže byť nevyhnutné aj na súkromné účely, napríklad na vedenie určitých kempingových vozidiel, pretože ich hmotnosť často presahuje 3,5 tony. Kurz v autoškole na získanie vodičského oprávnenia skupiny C1 sa preto môže uznať za odborné vzdelávanie, a predstavovať neoddeliteľnú súčasť vzdelávania takejto osoby. V predmetnom prípade však z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že súd došiel k takémuto záveru. Ani prejudiciálne otázky sa výslovne nevzťahujú na výklad pojmu odborného vzdelávania v súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112. V rámci prejedávaného konania preto nie je daný dôvod na to, aby sa kurz v autoškole na získanie vodičského oprávnenia skupiny C1 uznal za odborné vzdelávanie.

12 Ú. v. EÚ L 403, 2006, s. 18.

13 „motorové vozidlá s maximálnou prípustnou hmotnosťou nepresahujúcou 3 500 kg; ktoré sú projektované a konštruované na prepravu najviac ôsmich cestujúcich okrem vodiča…“ (článok 4 ods. 4 písm. b) smernice 2006/126).

14 „iné motorové vozidlá ako sú vozidlá skupiny D1 alebo D, ktorých maximálna prípustná hmotnosť presahuje 3 500 kg, ale nepresahuje 7 500 kg, ktoré sú projektované a konštruované na prepravu najviac ôsmich cestujúcich okrem vodiča…“ (článok 4 ods. 4 písm. d) smernice 2006/126).

Záverečná poznámka a navrhovaná odpoveď

44. Ako som už mohol poznamenať vyššie, pravidlá o vodičských preukazoch boli v práve Únie harmonizované smernicou 2006/126. Článok 2 ods. 1 tejto smernice stanovil zásadu vzájomného uznávania všetkých vodičských preukazov vydaných v členských štátoch. To znamená, že každý obyvateľ priestoru Únie môže získať vodičský preukaz v každom ľubovoľnom členskom štáte a používať ho vo všetkých členských štátoch, medzi nimi aj v aktuálnom členskom štáte pobytu. Autoškoly môžu navzájom vstupovať do súťaže. Preto podľa môjho názoru má osobitný význam to, že Súdny dvor vydá jednoznačnú odpoveď na otázku týkajúcu sa oslobodenia od dane bez toho, aby odkázal na dodatočné zistenia vnútroštátnych súdov. Keďže protirečivé rozhodnutia vnútroštátnych súdov by v súvislosti s oslobodením od dane mohli viesť k narušeniu tejto súťaže. Takéto jednoznačné rozhodnutie by mohlo padnúť o to ľahšie, že kurz v autoškole je v praxi vo všetkých členských štátoch – pokiaľ som správne informovaný –v podstate podobne organizovaný, a to prostredníctvom špecializovaných, súkromných, nezávislých a do systému všeobecného vzdelávania nepatriacich subjektov, ktoré tento kurz poskytujú za poplatok ako svoju hlavnú činnosť.

45. Vzhľadom na vyššie uvedené Súdnemu dvoru navrhujem, aby na prvú prejudiciálnu otázku odpovedal v tom zmysle, že článok 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že kurz v autoškole na účely získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1 nie je zahrnutý do pojmu „školské alebo univerzitné vyučovanie“ v zmysle tohto ustanovenia.

Druhá prejudiciálna otázka

46. Predložená druhá prejudiciálna otázka nasvedčuje tomu, že vnútroštátny súd vychádza z toho, že uznanie subjektu pôsobiaceho v oblasti školského alebo univerzitného vyučovania za subjekt, ktorého ciele sú podobné so subjektmi verejného práva, predstavuje osobitný a samostatný predpoklad oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112. Vnútroštátny súd by totiž v prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku rád vedel, na akom základe môže autoškoly uznať ako také subjekty, „ktorých ciele boli uznané za podobné“.

47. Podľa môjho názoru sú však tieto dve otázky navzájom nerozlučne spojené. Ako som už vyššie uviedol, pojem školského alebo univerzitného vyučovania v zmysle spomínaného predpisu sa má vykladať tak, že zahŕňa systém škôl a univerzít existujúci v každom členskom štáte, ktorý ponúka všeobecné vzdelávanie. Každý subjekt, ktorý poskytuje vyučovanie v rámci takéhoto systému, má ciele, ktoré sú v tomto zmysle uznané za podobné so subjektmi verejného práva. Znenie spomínaného predpisu sa pritom zakladá na predpoklade, že tento systém v zásade pozostáva zo subjektov verejného práva. Ale aj vtedy, ak by v konkrétnom členskom štáte bolo školské alebo univerzitné vyučovanie prevádzkované výlučne subjektmi súkromného práva, museli by sa tieto považovať za subjekty, ktorých ciele boli uznané za podobné v zmysle tohto prepisu a primerane oslobodené od dane. Ak naopak činnosť subjektu nepatrí do školského alebo univerzitného vyučovania, tento subjekt nemôže byť zo svojej podstaty uznaný za subjekt, ktorého ciele boli uznané za podobné s tými, ktoré majú subjekty verejného práva, ktoré poskytujú takéto vyučovanie, a síce nezávisle od toho, v akej miere je činnosť tohto subjektu právne regulovaná.

Tretia a štvrtá prejudiciálna otázka

48. Treťou a štvrtou prejudiciálnou otázkou by vnútroštátny súd v zásade chcel vedieť, či kurz autoškoly poskytovaný podnikom ako A & G Fahrschul-Akademie sa považuje za poskytovanie školského alebo univerzitného vyučovania súkromnými učiteľmi v zmysle článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112. Vnútroštátny súd tieto otázky – zdá sa – predkladá pre prípad, že odpoveď na

druhú prejudiciálnu otázku bude záporná, ale na prvú kladná. Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, ktorú navrhujem, v zásade neexistuje potreba zodpovedania tretej a štvrtej prejudiciálnej otázky. V súvislosti s výkladom článku 132 ods. 1 písm. j) zmieneného predpisu však považujem za potrebné uviesť niekoľko vysvetlení.

49. Vyššie uvedené ustanovenie dopĺňa oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice. Školské alebo univerzitné vyučovanie sa v zásade poskytuje subjektmi určenými na tento účel; to sú vo všeobecnosti školy alebo univerzity. Stáva sa však, že určité doplňujúce vyučovanie, hoci sa týka rovnakého obsahu, je poskytované ako individuálne vyučovanie určitými učiteľmi pre určitých žiakov mimo pravidelného programu vzdelávania daných škôl. Navyše sa môže stať, že niektorí žiaci svoje vzdelávanie zo zdravotných alebo iných dôvodov neabsolvujú ako obvykle, teda v škole, ale individuálne – často doma. Takéto vyučovanie by podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 nebolo oslobodené od dane, pretože nie je poskytované zodpovedajúcimi subjektmi verejného práva alebo inými subjektmi. Táto medzera je uzavretá článkom 132 ods. 1 písm. j) spomínaného predpisu.

50. Z toho podľa môjho názoru vyplývajú dva závery.

51. Po prvé pojem školského alebo univerzitného vyučovania sa má podľa článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 vykladať rovnako ako rovnaký pojem v písm. i) v tom istom odseku. Ak teda pojem školského alebo univerzitného vyučovania – v súlade s mnou navrhnutou odpoveďou na prvú prejudiciálnu otázku – nezahŕňa kurz v autoškole, týka sa to tak článku 132 ods. 1 písm. i), ako aj písm. j). To zároveň vylučuje autoškoly z oslobodenia od dane podľa tohto posledného ustanovenia, a to bez ohľadu na iné tam upravené predpoklady.

52. Po druhé pojem „nauczyciel“ použitý v (poľskom znení) článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 sa má vykladať doslovne, podľa významu tohto slova v bežnom používaní jazyka. Toto slovo sa však vo všetkých mne známych jazykoch („enseignant“, „Lehrer“, „teacher“ atď.) používa na označenie povolania pre fyzickú osobu.[15] Gramatický výklad spomínaného predpisu preto vylučuje jeho použitie na právnickú osobu.

53. Tento záver nespochybňuje ani zásada daňovej neutrality, na ktorú sa odvoláva vnútroštátny súd a tiež aj A & G Fahrschul-Akademie. Podľa ich názoru táto zásada bráni rozdielnemu zaobchádzaniu s daňovými subjektmi z dôvodu ich právnej formy, pokiaľ vykonávajú rovnakú činnosť.

54. Ako som už vyššie poznamenal, článok 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 predstavuje len doplnenie oslobodenia od dane podľa písm. i) rovnakého odseku a nesmie sa vykladať oddelene od tohto ustanovenia. Písmeno i) však stanovuje oslobodenie od dane pre školské alebo univerzitné vyučovanie poskytované osobami verejného práva a inými subjektmi. Sémantický obsah pojmu iných subjektov je bezpochyby dostatočne široký, aby zahrnul každú právnickú osobu, ktorá vykonáva vyššie uvedenú činnosť.[16] Ak je teda školské alebo univerzitné vyučovanie poskytované právnickou osobou, toto vyučovanie je podľa článku 132 ods. 1 písm. i) oslobodené od dane. Ak je vyučovanie poskytované individuálne učiteľom ako fyzickou osobou, oslobodenie od dane spočíva na písm. j) toho istého odseku. Zásada daňovej neutrality preto nie je žiadnym spôsobom ohrozená.

55. Záver, že článok 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 sa týka výlučne fyzických osôb, nemôže byť spochybnený ani okolnosťou uvedenou spoločnosťou A & G Fahrschul-Akademie, ako aj talianskou a rakúskou vládou, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa služba obsiahnutá týmto predpisom má vykonávať na vlastný účet a vo vlastnom mene[17]. Nejde totiž o jediný predpoklad pre uplatnenie

15 Pozri rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 14).

16 Pozri rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 17).

17 Rozsudok zo 14. júna 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, bod 30, ako aj výrok).

uvedeného predpisu, a všetky veci, v ktorých Súdny dvor doteraz vykladal toto ustanovenie [18], sa týkali fyzických osôb [19]. Preto nepostačuje, ako uvedení účastníci tvrdia, že vyučovanie sa poskytuje na vlastný účet a vo vlastnom mene. Je potrebné splniť aj ďalšie predpoklady pre uplatnenie uvedeného predpisu, vrátane statusu učiteľa, ktorý teda môže prináležať len fyzickým osobám.

56. Samozrejme, že autoškola zamestnáva inštruktorov, ktorí sú fyzickými osobami. To však neodôvodňuje oslobodenie autoškoly od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112. Ako totiž Súdny dvor už rozhodol, služba, ktorá je síce poskytovaná fyzickou osobou, avšak prostredníctvom tretieho subjektu, nemôže byť podľa tohto predpisu oslobodená od dane. [20] Preto by bolo nelogické teraz predpokladať, že ten istý tretí subjekt môže využiť oslobodenie od dane.

57. Nezávisle od toho, či výučba v autoškole patrí k školskému alebo univerzitnému vyučovaniu, subjekt, ktorý – ako A & G Fahrschul-Akademie – organizuje takéto vzdelávanie, nie je učiteľom v zmysle článku 132 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 a nevzťahuje sa naň tam upravené oslobodenie od DPH. Inak by to mohlo byť v prípade učiteľov, ktorí poskytujú individuálny kurz autoškoly na vlastný účet a vo vlastnom mene. Prejudiciálne otázky sa v prejednávanom konaní však takejto situácie netýkajú.

Návrh

58. Vzhľadom na vyššie uvedené Súdnemu dvoru navrhujem, aby na otázky, ktoré v rámci prejudiciálneho konania položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), odpovedal takto:

Článok 132 ods. 1 písm. i) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že kurz v autoškole na účely získania vodičského oprávnenia skupiny B a C1 nie je zahrnutý do pojmu „školské alebo univerzitné vyučovanie“ v zmysle tohto ustanovenia.

18 Presnejšie povedané, výklad ustanovenia smernice 77/388.

19 Je pravda, že vo veci, ktorá je základom rozsudku z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), bol daňový subjekt a žalobca právnickou osobou (spoločnosť). Súdny dvor však v tomto rozsudku sám poznamenal (bod 19), že predmetné činnosti nie sú vykonávané právnickou osobou, ale jedným z jej spoločníkov ako diplomovaným inžinierom. Súdny dvor to ešte raz zdôraznil vo výroku rozsudku (pozri bod 2 výroku).

20 Rozsudok z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, bod 2 výroku).