Sbírka soudních rozhodnutí

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 daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. i) a j) – Osvobození školského nebo vysokoškolského vzdělávání od daně – Pojmy ‚školské nebo vysokoškolské vzdělávání', ‚[subjekty, jejichž cíle jsou uznávané 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. Odůvodňuje však tato skutečnost osvobození výuky v autoškole od daně na tomtéž základě, jako je tomu u osvobození od daně 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 daně z přidané hodnoty [2] stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně 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;

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

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 obratu). 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 předkládajícímu soudu.

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

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

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Může uznání žalobkyně 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 vůči životnímu prostředí?

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

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

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 spočívající 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 čtyřem 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, navrhují, aby byla první otázka zodpovězena záporně. Společnost A & G Fahrschul-Akademie a také španělská a italská vláda navrhují 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 projevili 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 překládáno 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 či 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 dani z přidané hodnoty samozřejmě nevznikají. Systém veřejných škol však může být doplňován soukromými školami, které poskytují vzdělávací služby úplatně. Stává se také, že i ve

3 – Přesněji řečeno, španělská vláda navrhuje, aby bylo uznáno, že se na výuku v autoškole vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 jako na odborný výcvik. Této otázce se budu věnovat v závěrečné části analýzy k první předběžné otázce.

veřejných školách jsou některé vzdělávací služby zpoplatněny. Takové služby by zásadně měly podléhat dani 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 daně 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 daně z přidané hodnoty osvobozeny.

16. Z informací obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto řízení naopak vyplývá, že výuka v autoškole 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 poskytovaná 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 autoškole poskytované specializovanými subjekty.

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

18. Podřazení autoškol pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání" a obecně vztažení osvobození od daně 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 daně ve veřejném zájmu". Osvobození od daně stanovená v tomto článku, tedy také v odstavci 1 písm. i), jsou tudíž odůvodněna veřejným zájmem, ve kterém jsou činnosti spadající pod tato osvobození od daně 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 vědění [4].

21. Z těch 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 dětí nesou obvykle

4 – Viz například: UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

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 tito rodiče upustit nejen od zajištění vzdělání dětem, ale dokonce i od rození dětí, což vede k demografickým problémům známým již řadě členských států.

22. To vše odůvodňuje 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 odůvodnil 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 určitá minimální úroveň vzdělání osvojená většinou obyvatelstva.

24. Za určitých okolností, např. na území s nedostatečnou sítí pozemních komunikací, nebo za účelem výkonu některých povolání, může být zajisté doprava vlastním vozidlem přímo nezbytná. Získání potřebných oprávnění je však především zájmem jednotlivců, nikoli zájmem veřejným, a neodůvodňuje 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 odůvodněním 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 plnění 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 odůvodněné zvláštním účelem, 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 účely [5].

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).

29. Na základě výše uvedeného jsem dospěl k závěru, že osvobození výuky řízení vozidel od daně z přidané hodnoty ve světle účelu, 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 někteří zúčastnění, 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 vzděláváním 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 vzděláváním“ 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 různorodé služby, jež mohou v praxi souviset s úzce pojímanou vzdělávací činností. Takovými službami mohou být např. restaurační služby, pokud jsou poskytovány žáky vzdělávacího zařízení v rámci výuky [8]. Pokud by Soudní dvůr stanovil přesnou definici tohoto pojmu, bylo by to v přímém rozporu s vůlí normotvůrce a účelem daného ustanovení. To však neznamená, že podobně liberální přístup má být uplatňován 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 vzdělávání“, 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 vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 „se neomezuje pouze na vzdělávání, které je ukončeno zkouškami za účelem získání kvalifikace nebo které umožňuje získat výcvik za účelem výkonu odborné činnosti, ale zahrnuje i jiné činnosti, při kterých je ve školách nebo na univerzitách poskytována výuka za účelem rozvoje znalostí a schopností žáků a studentů, nemají-li tyto činnosti čistě rekreační povahu“ [9].

33. Uvedení zúčastnění z toho vyvozují, že se osvobození od daně stanovené v daném ustanovení vztahuje na každou činnost, která spočívá v předávání znalostí a schopností, nemá-li čistě rekreační povahu. Výuka v autoškole 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 výběrovém výkladu úryvku rozsudku Soudního dvora vytrženého z kontextu.

6 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), která byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112. Článek 13 části A odst. 1 písm. i) této směrnice odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

7 – Rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

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

9 – Rozsudky ze dne 14. června 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).

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

36. Zadruhé Soudní dvůr v uvedených věcech nerozhodoval o tom, zda je konkrétní instituce součástí takového vzdělávacího systému [10], ale o tom, zda se osvobození od daně vztahuje na konkrétní vyučovaný předmět. Soudní dvůr v tomto ohledu dospěl k závěru, že se toto osvobození může vztahovat nejen na předměty, jež jsou součástí základního výukového kurzu podle programu závazného pro konkrétní druh škol, ale také na jinou výuku, nemá-li čistě rekreační povahu. Předpokladem však zůstává, že se výuka uskutečňuje v rámci vzdělávacího systému ve školách a na univerzitách, nikoli zcela mimo tento systém.

37. Je pravda, že v rozsudku Haderer Soudní dvůr patrně připustil, že se osvobození od daně může vztahovat na vzdělávání v institucích zvláštního druhu, takových jako jsou v Německu tzv. lidové univerzity („Volkshochschule”). Je však potřeba upozornit na to, že Soudní dvůr v této věci odpovídal na otázky předkládajícího soudu, které vycházely z předpokladu, že instituce tohoto druhu jsou součástí systému školského nebo vysokoškolského vzdělávání ve smyslu nynějšího čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112. Soudní dvůr ostatně tuto pochybnost, kterou vyjádřil daňový orgán jako účastník v původním řízení, ponechal ke konečnému rozhodnutí předkládajícímu soudu. Pokud je tedy možné zvažovat, zda je činnost Volkshochschule součástí školského nebo vysokoškolského vzdělávání ve smyslu daného ustanovení, pak podle mne není pochyb o tom, že činnost autoškol součástí takového systému není.

38. Z judikatury Soudního dvora lze konečně dovodit, že výklad pojmu „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 by neměl být vázán na vzdělávací systémy jednotlivých členských států, neboť ty se mohou vzájemně lišit, což by v rozporu s účelem dané směrnice vedlo k nejednotnému uplatňování osvobození od daně stanovených v těchto ustanoveních [11]. Tato zásada však nemá absolutní platnost, neboť samotný čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 nevyhnutelně odkazuje na vnitrostátní vzdělávací systémy, když stanoví, že se osvobození od daně vztahuje na činnosti vykonávané „veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“. V kontextu nyní projednávané věci mám za to, že dané konstatování Soudního dvora znamená toliko, že skutečnost, že se pro autoškoly v daném jazyce používá výraz „škola“, automaticky neznamená, že mají být považovány za subjekty poskytující školské a vysokoškolské vzdělávání ve smyslu daného ustanovení.

Výuka v autoškole jako odborný výcvik

39. Španělská vláda tvrdí, že by výuka v autoškole měla být osvobozena od daně z přidané hodnoty na základě čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, ovšem nikoli jako školské nebo vysokoškolské vzdělávání, ale jako odborný výcvik. Tato vláda argumentuje, že řidičské oprávnění je nezbytné pro výkon určitých povolání a často také pro dopravení se na místo výkonu práce.

40. Tento názor ve vztahu k nyní projednávané věci nesdílím.

10 – Viz zejména rozsudek ze dne 14. června 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, bod 27), v němž Soudní dvůr výslovně ponechal tuto otázku k novému ověření předkládajícím soudem.

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

41. Z předběžné otázky vyplývá, že se původní řízení týká vyučování v autoškole za účelem získání řidičského oprávnění pro skupiny B a C1. Skupiny řidičských průkazů jsou v současné době v unijním právu harmonizovány směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/126/ES ze dne 20. prosince 2006 o řidičských průkazech [12]. Skupina B se vztahuje na osobní a dodávkové automobily [13] a skupina C1 na lehké nákladní automobily [14].

42. Řidičský průkaz 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, počínaje schopností číst 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 hlavě 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 učitele téže 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 převyšuje 3,5 t. S ohledem na to by výuka v autoškole 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 předběžné otázky nevyplývá, že by předkládající soud dospěl k takovému zjištění, a předběžné 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 autoškole 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 průkazů ve všech členských státech. To znamená, že každá osoba žijící na území Evropské unie může v libovolném členském státě získat řidičský průkaz a používat jej ve všech členských státech, včetně státu jejího aktuálního bydliště. Autoškoly v různých členských státech tedy mohou být vůči sobě v přímém soutěžním vztahu. S ohledem na to považuji za velmi důležité, aby Soudní dvůr na otázku ohledně možnosti použít osvobození od daně z přidané hodnoty ve vztahu k autoškolám odpověděl jednoznačně, a to bez odkazu na dodatečná zjištění vnitrostátních soudů, neboť protichůdná vnitrostátní rozhodnutí o posuzovaném osvobození od daně by mohla vést k narušení

12 – Úř. věst. 2006, L 403, s. 18.

13 – „[M]otorová vozidla s maximální přípustnou hmotností do 3 500 kg a navržená a zkonstruovaná pro přepravu nejvýše osmi cestujících kromě řidiče […]“ [čl. 4 odst. 4 písm. b) směrnice 2006/126].

14 – „[M]otorová vozidla jiná než vozidla skupin D1 nebo D, jejichž maximální přípustná hmotnost je vyšší než 3 500 kg, avšak nejvýše 7 500 kg, a která jsou navržena a zkonstruována pro přepravu nejvýše osmi cestujících kromě řidiče […]“ [čl. 4 odst. 4 písm. d) směrnice 2006/126].

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 řidičského 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 táž plnění, 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 spjaty. Jak jsem uvedl výše, pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání" ve smyslu předmětného 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 řečeno školy a vysoké školy. Stává se však, že určitá část doplňující výuky, ač se týká stejné látky, je poskytována jednotlivými vyučujícími individuálně konkrétním žákům mimo běžný program výuky stanovený v dané škole. Někteří 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 čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 musí být vykládán stejně jako tentýž pojem použitý v písmenu i) tohoto odstavce. Pokud tedy pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ v souladu s mým návrhem odpovědi na první předběžnou otázku nezahrnuje výuku řízení vozidel, platí to jak pro čl. 132 odst. 1 písm. i), tak i pro písmeno j). To vylučuje, aby se na autoškoly poskytující takovou výuku vztahovalo osvobození od daně podle posledně jmenovaného ustanovení, bez ohledu na ostatní podmínky, které jsou v něm stanoveny.

52. Zadruhé pojem „učitel“ použitý v čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 musí být vykládán doslovně, v souladu s významem tohoto slova v běžné řeči. Ve všech jazycích, které ovládám, slovo učitel („enseignant”, „Lehrer”, „teacher” atd.) jakožto pojmenování profese označuje výhradně fyzickou osobu [15]. Doslovný výklad uvedeného ustanovení tedy vylučuje jeho použití vůči právnickým osobám.

53. Tento závěr nezpochybňuje ani zásada daňové neutrality, na níž odkazuje předkládající soud a společnost A & G Fahrschul-Akademie. Podle nich uvedená zásada vylučuje rozlišování mezi osobami povinnými k dani na základě jejich právní formy, vykonávají-li stejnou činnost.

54. Již výše jsem však upozornil na to, že čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 je pouze doplněním osvobození od daně stanoveného v písmenu i) téhož odstavce a nemělo by být vykládáno nezávisle na něm. Posledně jmenované ustanovení pak stanoví osvobození od daně pro školské nebo vysokoškolské vzdělávání poskytované veřejnoprávními a jinými subjekty. Významový rozsah pojmu „jiné subjekty“ je nepochybně dostatečně široký, aby mohl zahrnout každou právnickou osobu, jež vykonává výše uvedenou činnost [16]. Pokud je tedy školské nebo vysokoškolské vzdělávání poskytováno právnickou osobou, je osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) dané směrnice, pokud je však poskytováno formou individuální výuky učitelem jakožto fyzickou osobou, pak je osvobozeno podle písm. j) téhož odstavce. Zásada daňové neutrality tím není nijak ohrožena.

55. Závěr o tom, že se čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 vztahuje pouze na fyzické osoby, není zpochybněn ani námitkou společnosti A & G Fahrschul-Akademie, italské vlády a rakouské vlády, podle které v souladu s judikaturou Soudního dvora má být činnost, jíž se toto ustanovení týká, vykonávaná na vlastní účet a vlastní odpovědnost [17]. Nejedná se totiž o jedinou podmínku použití uvedeného ustanovení a všechny věci, v nichž Soudní dvůr prováděl dosud svůj výklad [18], se týkaly fyzických osob [19]. Nestačí tedy, aby byla výuka poskytována na vlastní účet a vlastní odpovědnost, jak tvrdí uvedení zúčastnění, musí být také splněny ještě jiné podmínky použití daného ustanovení, včetně statusu učitele, který mohou mít jen fyzické osoby.

56. Autoškola samozřejmě zaměstnává učitele, kteří jsou fyzickými osobami. To však není důvodem pro osvobození této autoškoly od daně z přidané hodnoty podle čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112. Jak již měl Soudní dvůr příležitost rozhodnout, činnost vykonávaná sice fyzickou osobou, avšak prostřednictvím třetí osoby nemůže být takto osvobozena [20]. Bylo by proto nelogické nyní konstatovat, že samotná tato třetí osoba může dané osvobození využít.

15 – Podobně viz rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 14).

16 – Podobně viz rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 17).

17 – Rozsudek ze dne 14. června 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, bod 30 a výrok).

18 – Přesněji řečeno výklad ustanovení, které mu odpovídalo ve směrnici 77/388.

19 – Je pravda, že ve věci, 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 původním řízení právnická osoba (společnost). Sám Soudní dvůr však v tomto rozsudku uvedl (bod 19), že činnosti dotčené v původním řízení nebyly vykonávány touto právnickou osobou, ale jedním z jejich společníků, diplomovaným inženýrem. Soudní dvůr totéž zdůraznil 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).

57. Takový subjekt poskytující výuku řízení vozidel, jako je společnost A & G Fahrschul-Akademie, není učitelem ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 a nevztahuje se na něj osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené tímto ustanovením, a to bez ohledu na to, zda je tato výuka školským nebo vysokoškolským vzděláváním. Jinak by tomu mohlo být v případě učitelů autoškoly, kteří by poskytovali individuální hodiny řízení na vlastní účet a vlastní odpovědnost. Toho se však předběžné otázky v projednávané věci netýkají.

Závěry

58. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl takto:

„Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚školské nebo vysokoškolské vzdělávání' podle tohoto ustanovení nezahrnuje vyučování v autoškole za účelem získání řidičského oprávnění (řidičského průkazu) pro skupiny B a C1."