



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

21. října 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. i) a j) – Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu – Výchova dětí a mládeže, školské nebo vysokoškolské vzdělávání – Školské nebo vysokoškolské vzdělávání – Základní kurzy plavání“

Ve věci C-373/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 27. března 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 13. května 2019, v řízení

Finanzamt München Abteilung III

proti

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe, předsedkyně třetího senátu, vykonávající funkci předsedkyně devátého senátu, S. Rodin (zpravodaj) a N. Piçarra, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu S. Eisenberg a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi N. Gossement a R. Pethkem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt München Abteilung III (finanční úřad v Mnichově III, Německo) (dále jen „finanční úřad“) a společností Dubrovin & Tröger – Aquatics (dále jen „Dubrovin & Tröger“) ve věci odmítnutí finančního úřadu osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) služby výuky plavání poskytované společností Dubrovin & Tröger.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Hlava IX směrnice 2006/112, nadepsaná „Osvobození od daně“, obsahuje mimo jiné kapitolu 2 týkající se „[o]svobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, jejíž součástí je článek 132 a jeho odstavec 1 zní následovně:

„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;

j) poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;

[...]“

Německé právo

- 4 Ustanovení § 1 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) ve znění použitelném na spor v původním řízení stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. [...]

[...]“

5 Ustanovení § 4 UStG, nadepsaného „Osvobození dodání zboží a jiných plnění od daně“, stanoví:

Z plnění spadajících pod § 1 odst. 1 bod 1 jsou od daně osvobozena:

[...]

21. a) plnění poskytovaná soukromými školami a jinými všeobecně nebo odborně vzdělávacími zařízeními, která bezprostředně slouží školním nebo vzdělávacím účelům,
 - aa) pokud jsou povoleny státem na základě § 7 odst. 4 Grundgesetz (základního zákona), nebo jsou-li povoleny podle práva spolkové země, nebo
 - bb) pokud příslušný orgán spolkové země potvrdí, že řádně připravují na povolání či na zkoušku skládanou před veřejnoprávní právnickou osobou,
- b) plnění spočívající ve výuce bezprostředně sloužící ke školním nebo vzdělávacím účelům, která jsou poskytována nezávislými vyučujícími
 - aa) na vysokých školách ve smyslu § 1 a § 70 Hochschulrahmengesetz (rámcového zákona o vysokých školách) a na veřejnoprávních školách se všeobecnou či odbornou výukou, nebo
 - bb) na soukromých školách a jiných vzdělávacích zařízeních se všeobecnou či odbornou výukou, pokud splňují podmínky stanovené písmenem a);
22. a) přednášky, kurzy a jiné akce vědecké nebo vzdělávací povahy organizované právníckými osobami veřejného práva, správními a obchodními akademii, lidovými univerzitami (Volkshochschulen) nebo subjekty sledujícími veřejně prospěšné cíle nebo cíle profesních organizací, pokud je převážná část příjmů použita na pokrytí výdajů,
- b) jiné kulturní a sportovní akce pořádané provozovateli uvedenými pod písmenem a), jestliže je odměna tvořena účastnickými poplatky;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 6 Společnost Dubrovin & Tröger provozuje plaveckou školu ve formě společnosti založené podle občanského práva. V rámci své činnosti poskytuje především dětem kurzy různých úrovní, v nichž jsou vyučovány základy a techniky plavání. Má za to, že tyto služby mají být osvobozeny od DPH.
- 7 Finanční úřad po provedení daňové kontroly za roky 2007 až 2011 dospěl k závěru, že uvedené služby nespadají pod osvobození od DPH stanovená v § 4 bodech 21 a 22 UStG, a dne 22. listopadu 2011, 3. září 2012 a 12. srpna 2013 vydal roční výměry DPH za tyto roky.
- 8 Společnost Dubrovin & Tröger napadla tyto výměry stížností a po jejím zamítnutí žalobou podanou k Finanzgericht (finanční soud, Německo).
- 9 Zatímco byla tato žaloba projednávána, vydal finanční úřad dne 21. prosince 2017 pozměněné roční výměry, v nichž sice stále kvalifikoval služby dotčené v původním řízení jako zdanitelná plnění, avšak zohlednil a odečetl DPH zaplacenou na vstupu. V souladu s platnými daňovými předpisy se tyto pozměněné roční výměry staly předmětem řízení před Finanzgericht (finanční soud).

- 10 Uvedený soud této žalobě vyhověl a zdůraznil, že kdyby služby dotčené v původním řízení nebyly osvobozeny od daně podle vnitrostátního práva, musely by být osvobozeny na základě čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112, jak jej vykládá Soudní dvůr a Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).
- 11 Finanzgericht (finanční soud) měl totiž za to, že výuka základních plaveckých technik představuje školské vyučování a kromě toho se společnost založená podle občanského práva může dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 stejně jako podnikatel jednotlivce.
- 12 Finanční úřad podal proti rozhodnutí Finanzgericht (finanční soud) opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu, Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud). Uvedl zejména, že na služby dotčené v původním řízení se ani podle unijního práva, ani podle vnitrostátního práva nevztahují osvobození od DPH, jelikož společnost Dubrovin & Tröger nemá postavení soukromého učitele poskytujícího vyučování ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112.
- 13 V tomto ohledu má předkládající soud na prvním místě za to, že služby poskytované společností Dubrovin & Tröger představují vzdělávání ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112, neboť na výuce této stěžejní základní dovednosti, jakou je plavání, kterou by měla mít každá lidská bytost, zejména aby zvládla nouzové situace ve vodním prostředí, existuje výrazný obecný zájem.
- 14 Tento soud dodává, že projednávaná věc se liší od věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), v němž měl Soudní dvůr za to, že pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 nezahrnuje výuku řízení motorového vozidla poskytovanou autoškolou. Vedle toho, že posledně uvedená výuka představuje specializované vzdělávání, zatímco jednotlivé plavecké kurzy se vzájemně doplňují, není totiž v obecném zájmu.
- 15 Na druhém místě se předkládající soud táže na kritéria rozhodná pro to, aby cíle určitého subjektu mohly být uznány „za podobné“ cílům veřejnoprávních subjektů, jejichž posláním je výchova dětí a mládeže, školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikace ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.
- 16 Tento soud se přiklání k názoru, že kritéria stanovená v rozsudku ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), týkající se uznání „sociální povahy“ subjektu s ohledem na čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, se musí obdobně použít na uznání subjektu za subjekt, jehož cíle jsou „podobné“ v rámci čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice. Uznání společnosti Dubrovin & Tröger jako subjektu, jehož cíle jsou „podobné“, by tak mohlo vyplývat z obecného zájmu, který se pojí s osvojením si této stěžejní základní dovednosti, jakou je plavání.
- 17 Na třetím místě si předkládající soud klade otázku, jaké platí požadavky, pokud jde o postavení „soukromého učitele“, které musí mít poskytovatel, aby měl nárok na osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112/ES o DPH. V tomto ohledu by zásada daňové neutrality mohla bránit tomu, aby bylo v oblasti DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, podle toho, zda jde o podnikatele jednotlivce nebo o společnost založenou podle občanského práva. Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že skutečnost, že učitel poskytuje výuku více osobám současně, nebrání tomu, aby byl kvalifikován jako soukromý učitel poskytující výuku (rozsudek ze dne 14. června 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, body 30 a 31).

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

- „1) Vztahuje se pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice [2006/112] i na výuku plavání?
- 2) Může uznání subjektu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 za subjekt, jehož cíle jsou podobné cílům veřejnoprávních subjektů, jejichž posláním je výchova dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikace, vyplývat z okolnosti, že se v případě výuky poskytované tímto subjektem jedná o osvojení stěžejní základní dovednosti (v tomto případě plavání)?
- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku: vyžaduje osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112, aby osoba povinná k dani byla podnikatel jednotlivec?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že zahrnuje výuku plavání poskytovanou plaveckou školou.
- 20 Článek 132 směrnice 2006/112 stanoví osvobození od daně, která – jak je uvedeno v názvu kapitoly, pod kterou tento článek spadá – jsou určena na podporu některých činností ve veřejném zájmu. Tato osvobození se však netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze těch, které jsou v něm uvedeny a podrobně popsány (rozsudky ze dne 4. května 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 17).
- 21 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že uvedená osvobození od daně představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům při uplatňování režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (rozsudky ze dne 26. října 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, bod 17 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 18).
- 22 Soudní dvůr již rozhodl, že výrazy použité k popisu osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady vyplývající z článku 2 této směrnice, podle které je předmětem DPH každé plnění uskutečněné osobou povinnou k dani za úplatu. Toto pravidlo striktního výkladu nicméně neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (rozsudky ze dne 4. května 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, bod 23 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 19).
- 23 Je třeba uvést, že čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 neobsahuje žádnou definici pojmu „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“.

- 24 Soudní dvůr měl však zaprvé za to, že předávání znalostí a dovedností mezi vyučujícím a studenty je zvláště důležitým prvkem vzdělávací činnosti (rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 18, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 21).
- 25 Zadruhé Soudní dvůr upřesnil, že se pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu směrnice 2006/112 neomezuje pouze na vzdělávání, které je ukončeno zkouškami za účelem získání kvalifikace nebo které umožňuje získat výcvik za účelem výkonu odborné činnosti, ale zahrnuje i jiné činnosti, při kterých je ve školách nebo na vysokých školách poskytována výuka za účelem rozvoje znalostí a schopností žáků a studentů, nemají-li tyto činnosti čistě rekreační povahu (rozsudky ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, bod 29 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, body 22 a 23).
- 26 Pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 zahrnuje činnosti, které se liší jak v důsledku své vlastní povahy, tak rámce, v kterém jsou vykonávány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 20, jakož i ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 24).
- 27 Z toho vyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel použít tento pojem pro určitý typ vzdělávacího systému, který je společný všem členským státům bez ohledu na charakteristické rysy vlastní jednotlivým národním systémům (rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 25).
- 28 Pro účely režimu DPH tedy pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ obecně odkazuje na jednotný systém předávání znalostí a dovedností týkajících se rozsáhlého a rozmanitého souboru oblastí, jakož i na prohlubování a rozvoj těchto znalostí a dovedností ze strany žáků a studentů v závislosti na jejich pokroku a jejich specializaci v jednotlivých dílčích fázích tohoto systému (rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 26).
- 29 Ve světle těchto úvah je třeba zkoumat, zda výuka plavání poskytovaná takovou plaveckou školou, o jakou se jedná v původním řízení, může spadat pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.
- 30 V projednávané věci předkládající soud zdůrazňuje, že existuje výrazný obecný zájem na výuce plavání a že tato okolnost umožňuje odlišit, pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112, tuto výuku od jiného učení, jako je výuka řízení motorového vozidla poskytovaná autoškolou, o kterou šlo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).
- 31 Je však třeba uvést, že i když taková výuka plavání poskytovaná plaveckou školou, o jakou se jedná v původním řízení, má nesporný význam a sleduje cíl obecného zájmu, představuje nicméně specializovanou výuku poskytovanou *ad hoc*, která sama o sobě nepředstavuje předávání znalostí a dovedností týkajících se rozsáhlého a rozmanitého souboru oblastí ani jejich prohlubování a rozvoj, což je charakteristické pro školské nebo vysokoškolské vzdělávání (obdobně viz rozsudek ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, bod 29, jakož i usnesení ze dne 7. října 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, nezveřejněné, EU:C:2019:840, bod 33).

- 32 Ostatně, ačkoliv nelze popřít význam znalostí předávaných v rámci výuky řízení motorových vozidel a výuky plachtění, zejména ke zvládnutí nouzových situací a obecně k zajištění bezpečnosti a fyzické integrity osob, Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C 449/17, EU:C:2019:202), a v usnesení ze dne 7. října 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, nezveřejněné, EU:C:2019:840), rozhodl, že tato výuka nespadá pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112.
- 33 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje výuku plavání poskytovanou plaveckou školou.

Ke druhé a třetí otázce

- 34 Vzhledem k odpovědi na první otázku není třeba odpovídat na druhou a třetí otázku.

K nákladům řízení

- 35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nezahrnuje výuku plavání poskytovanou plaveckou školou.

Podpisy.