



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 23. dubna 2020<sup>1</sup>

Věc C-77/19

**Kaplan International Colleges UK Ltd**  
**proti**  
**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 132 odst. 1 písm. f) – Služby, které svým členům poskytuje nezávislé seskupení pro sdílení nákladů – Místní působnost – Seskupení, které má sídlo v třetím státě – Pojem „narušení hospodářské soutěže“ – Vztah ke zdanění skupiny (článek 11)“

### I. Úvod

1. Toto řízení se opět týká otázky osvobození takzvaných seskupení pro sdílení nákladů [čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH] od daně, které bylo v poslední době několikrát předmětem judikatury Soudního dvora<sup>2</sup>. Toto ustanovení osvobozuje plnění, která seskupení poskytuje svým členům, pokud jim toto seskupení ukládá výlučně náhradu přesně odpovídající nákladům spjatým s těmito plněními (takzvaná „Cost Sharing Group“, která je předkládajícím soudem dále označována také jen jako „CSG“).

2. V projednávané věci je zvláštní to, že se dané seskupení nachází v Hongkongu, tedy ve třetím státě, zatímco jeho členové jsou dceřinými společnostmi skupiny podniků, které mají všechny sídlo ve Spojeném království. Téměř všichni tito členové tvoří spolu s dalšími dceřinými společnostmi skupiny podniků ve Spojeném království skupinu pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice o DPH. Nyní je tedy třeba objasnit, zda má čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH rovněž přeshraniční účinek a zda se použije na seskupení, která se nacházejí ve třetích státech. Je-li tomu tak, je třeba vyjasnit vztah tohoto osvobození od daně ke zdanění skupiny pro účely DPH, které má rovněž za následek, že se plnění poskytovaná v rámci takové skupiny nezdaňují.

3. Zejména první otázce nelze upřít značnou ekonomickou výbušnost. Zvolený model prostřednictvím třetího státu, který stejně jako třetí stát dotčený v projednávané věci nezná DPH, umožňuje seskupení přijímat téměř všechny služby bez povinnosti k DPH a následně je bez daňového zatížení dále poskytovat svým členům ve Spojeném království. Pokud tito členové nemají nárok na odpočet daně odvedené na vstupu – stejně jako je tomu v projednávaném případě – vyplývá z toho výrazný potenciál ke snížení DPH.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

<sup>2</sup> – Rozsudky ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), ze dne 21. září 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), ze dne 21. září 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo (C-616/15, EU:C:2017:721), a ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333).

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec je tvořen ustanoveními článků 11 a 131 a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)<sup>3</sup>.

5. Článek 11 odst. 1 směrnice o DPH poskytuje členským státům následující možnost:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

6. Článek 131 směrnice o DPH ohledně osvobození od daně obecně stanoví následující:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7. Podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který je součástí kapitoly 2 týkající se osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu, členské státy osvobodí od DPH tato plnění:

„služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž“.

### B. Právní úprava Spojeného království

8. Osvobození seskupení od daně bylo do vnitrostátního práva provedeno v ustanoveních skupiny 16, Schedule 9 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994, dále jen „VATA 1994“). Tato ustanovení znějí následovně:

„Položka č. 1

Služby poskytované nezávislým seskupením osob, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

- a) každá z těchto osob uskutečňuje činnost (dále jen ‚rozhodná činnost‘), která je osvobozena od daně nebo při níž není tato osoba osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice Rady 2006/112/ES,
- b) služby jsou poskytovány členům seskupení bezprostředně za účelem výkonu rozhodné činnosti,
- c) seskupení vyžaduje od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích a

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

d) osvobození nevede k narušení hospodářské soutěže.“

9. Ustanovení § 43 se opírá o čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH a upravuje seskupení pro účely DPH. Toto ustanovení zní následovně:

„1) Je-li s určitými právníckými osobami [v souladu s ustanoveními § 43A až 43D] zacházeno jako se členy seskupení, považuje se jakákoli obchodní činnost prováděná některým členem seskupení za činnost, která je prováděna členem oprávněným k zastupování a:

- a) nebude zohledněno žádné dodání zboží ani poskytnutí služby členem seskupení jinému členovi seskupení; a
- b) plnění, na něž se nevztahuje písm. a) a představuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb členem seskupení nebo členovi seskupení, bude třeba pokládat za plnění poskytnuté členem oprávněným k zastupování nebo takovému členovi; a
- c) DPH, která je nebo má být odvedena členem seskupení při pořízení zboží z jiného členského státu nebo při dovozu zboží ze zemí, které nejsou členskými státy, je třeba považovat za daň, která byla nebo má být odvedena členem oprávněným k zastupování, a předmětné zboží je třeba:
  - i) v případě zboží pořízeného z jiného členského státu, pro účely § 73 odst. 7; a
  - ii) v případě zboží dovezeného ze zemí, které nejsou členskými státy, pro tyto účely a pro účely § 38,

považovat za zboží pořízené, resp. dovezené členem oprávněným k zastupování, přičemž všichni členové seskupení ručí společně a nerozdílně za odvedení DPH, kterou dluží člen oprávněný k zastupování.“

10. Ustanovení § 43 odst. 1AA stanoví:

„V případě, kdy

- a) pro účely jakéhokoli ustanovení uvedeného v tomto zákoně nebo přijatého na základě tohoto zákona (dále jen „předmětné ustanovení“) záleží na tom, zda osoba, která plnění poskytuje nebo které je plnění poskytováno, nebo osoba, která zboží pořizuje nebo dováží, je osobou odpovídající určitému popisu,
- b) se odstavec 1 písm. b) nebo c) použije na jakékoli plnění, pořízení nebo dovoz a
- c) existuje rozdíl, který je relevantní pro účely předmětného ustanovení, mezi:
  - i) popisem, který se vztahuje na člena oprávněného k zastupování, a
  - ii) popisem, který se vztahuje na právníckou osobu, kterou je (bez ohledu na toto ustanovení) pro účely tohoto zákona třeba pokládat za dodavatele, pořizovatele nebo dovozce, resp. za osobu, které je plnění poskytováno,

použije se předmětné ustanovení na toto plnění, toto pořízení nebo tento dovoz, jakoby popis, který se vztahuje pouze na člena oprávněného k zastupování, byl popisem, který se skutečně vztahuje na tuto právníckou osobu.“

11. Ustanovení § 43 odst. 1AB dále stanoví:

„Odstavec 1AA se nepoužije, pokud pro účely předmětného ustanovení záleží na tom, zda je určitá osoba osobou povinnou k dani.“

**III. Skutkový stav**

12. Navrhovatelka v původním řízení, společnost Kaplan International Colleges UK Limited (dále jen „KIC“), je holdingovou společností dalších společností patřících do skupiny společností Kaplan, která poskytuje služby v oblasti vzdělávání. Má několik dceřiných společností ve Spojeném království. Tyto dceřiné společnosti provozují ve Spojeném království ve spolupráci s univerzitami Spojeného království fakulty poskytující vysokoškolské vzdělání (dále jen „mezinárodní fakulty“).

13. Orgány finanční správy (Her Majesty's Revenue and Customs, dále jen „HMRC“) společnosti KIC potvrdily, že dceřiné společnosti mají v současné době jakožto „univerzitní fakulty“ oprávnění nakládat se vzdělávacími službami, které poskytují studentům, jako se službami osvobozenými od DPH.

14. Společnost KIC je 100% vlastníkem všech mezinárodních fakult s výjimkou University of York International Pathway College (dále jen „UYIPC“), kde je majitelem většinového podílu (55 %) University of York.

15. Každá mezinárodní fakulta společnosti KIC má svou vlastní řídicí a správní strukturu. Partnerská univerzita schvaluje pro každou mezinárodní fakultu studijní plány. Mezinárodní fakulty získávají 85 % svých studentů prostřednictvím sítě 500 náborových pracovníků pro vzdělávání, která je zastoupena v 70 zemích (dále jen „zprostředkovatelé“). Žádný ze zprostředkovatelů nepracuje výlučně pro skupinu Kaplan. Jsou oprávněni pracovat rovněž pro přímé konkurenty mezinárodních fakult, jakož i přímo pro univerzity. Za své služby dostávají zprostředkovatelé provizi. Společnost KIC přitom podporovala své zprostředkovatele prostřednictvím řady zastupitelských kanceláří zřízených na některých z jejích klíčových trhů, mimo jiné v Číně, Hongkongu, Indii a Nigérii. Tyto zastupitelské kanceláře poskytovaly zprostředkovatelům provozní podporu, zejména prostřednictvím propagačních materiálů, školení ohledně nabízených institucí a studijních programů, přijímacích řízení a postupů pro zajišťování souladu apod.

16. Až do října roku 2014 uzavírali zprostředkovatelé smlouvy přímo se společností KIC ve Spojeném království. Do října roku 2014 podléhaly služby poskytované zprostředkovateli a zastupitelskými kancelářemi z důvodu, že se místo plnění nacházelo ve Spojeném království, v této zemi rovněž DPH. Na základě s tím souvisejícího přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění byla společnost KIC povinna odvést tuto DPH. Vzhledem k tomu, že společnost KIC nemá z důvodu svých plnění osvobozených od daně nárok na odpočet daně, byla tato povinnost odvést DPH konečná.

17. V říjnu roku 2014 založily mezinárodní fakulty (včetně UYIPC) společnost Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (dále jen „KPS“). KPS je kapitálovou společností se sídlem v Hongkongu. Společnost KIC tak nepřímou vlastní necelých 94 % kapitálu společnosti KPS, přičemž nepřímým vlastníkem zbývajících kapitálu uvedené společnosti je University of York, a to prostřednictvím většinového podílu v UYIPC. Společnost KIC není sama členem seskupení (KPS).

18. I po založení společnosti KPS funguje společnost KIC nadále prostřednictvím sítě místních zastupitelských kanceláří a nezávislých zprostředkovatelů. Smlouvy s místními zastupitelskými kancelářemi a nezávislými zprostředkovateli jsou však uzavřeny již jen se společností KPS. Od roku 2014 jak síť zastupitelských kanceláří, tak nezávislí zprostředkovatelé poskytovali náborové služby společnosti KPS.

19. To vede na vstupu k tomu, že místo poskytování těchto služeb se již nenachází ve Spojeném království, nýbrž – pokud by v Hongkongu platily tytéž právní předpisy v oblasti DPH jako v Unii – v Hongkongu. Na daná plnění by se tak vztahovala tamní DPH, pokud by existovala. Tak tomu ovšem není. V tomto ohledu společnost KPS přijímá služby v Hongkongu, aniž by podléhala DPH.

20. Na výstupu neposkytuje společnost KPS prakticky žádné služby nečlenům. Společnost KPS ve výsledku převzala úkoly, které předtím plnila společnost KIC v Londýně (Spojené království). Společnost KPS je kromě toho odpovědná za řízení sítě zastupitelských kanceláří po celém světě.

21. Podle předkládajícího soudu existují tři druhy plnění, která společnost KPS nyní poskytuje společnosti KIC: zaprvé jde o plnění, která společnosti KPS poskytují zprostředkovatelé, zadruhé o plnění, která společnosti KPS poskytují zastupitelské kanceláře, a zatřetí o plnění poskytovaná společnostmi KPS a týkající se záležitostí, jako je zajišťování souladu, a ostatní výše zmíněné činnosti, například podpora zprostředkovatelů.

22. Společnost KIC předložila vnitrostátnímu soudu důkazy o tom, že mezinárodní fakulty nestály o to, aby jim náborové služby poskytovaly jiné podniky než společnost KPS. To jinými slovy znamená, že seskupení si je jisté tím, že jeho služby budou odebírány prostřednictvím jeho členů.

23. Společnost KPS zvláště účtuje každé mezinárodní fakultě peněžité částky, které náleží zprostředkovatelům za plnění poskytnutá příslušné fakultě. Společnost KPS účtuje každé fakultě úplatu jak za svá vlastní plnění (např. takzvaná plnění k zajišťování souladu), tak za plnění, která poskytují zastupitelské kanceláře, a to na základě počtu studentů získaných pro danou fakultu. Společnost KPS vypočítává tyto částky tak, že sečte náklady a následně je vydělí počtem studentů. S výdaji zprostředkovatelů na marketing je zacházeno stejným způsobem. Provize zprostředkovatelů jsou však přímo spojeny s jednotlivými studenty a jsou účtovány fakultě, na které bude daný student studovat. Přitom se celkově neúčtuje žádná DPH.

24. Vznik seskupení v Hongkongu má tedy pro jeho členy ve Spojeném království za následek, že se zcela vyhnou povinnosti k DPH dlužné v souvislosti se službami, které zprostředkovatelé a zastupitelské kanceláře dříve poskytovali společnosti KIC a nyní je poskytují společnosti KPS.

25. Podle předkládajícího soudu je nesporné, že pro založení společnosti KPS v Hongkongu existovaly pádné ekonomické důvody. Není tvrzeno, že společnost KPS je účelově vytvořeným subjektem, a HMRC ani netvrdí, že při založení společnosti KPS došlo ke zneužití práva. Stejně tak je nesporné, že společnost KPS poskytuje svým členům, mezinárodním fakultám, služby, které jsou přímo nezbytné k výkonu jejich činností osvobozených od daně, a že metoda účtování uplatňovaná společností KPS počítá s náhradou přesně odpovídající podílu každého člena na společných výdajích.

26. S výjimkou UYIPC jsou všechny mezinárodní fakulty také členy skupiny pro účely DPH, jejímž zastupujícím členem je společnost KIC.

27. Daňovým výměrem ze dne 21. dubna 2017 vyměřily HMRC za období od října 2014 do července 2016 dluh na DPH ve výši 5 252 264 britských liber (GBP) a daňovým výměrem ze dne 22. května 2017 za říjen roku 2016 dluh na DPH ve výši 590 000 GBP. Jako odůvodnění HMRC uvedly, že na služby, které společnost KPS poskytuje společnosti KIC, se nevztahuje osvobození od DPH pro seskupení pro sdílení nákladů, a podléhají tedy pravidlům o přenesení daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že její plnění jsou z převážné části osvobozena od DPH, není ani tento daňový dluh odpočitatelný jako daň na vstupu.

28. Podáním ze dne 28. září 2017 podala společnost KIC proti těmto výměrům opravný prostředek.

#### IV. Řízení o předběžné otázce

29. First-Tier Tribunal (Soud prvního stupně, Spojené království) přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru v rámci řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU následující otázky:

- „1. Jaká je oblast územní působnosti osvobození od daně zakotveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES? Vztahuje se toto osvobození zejména: i) na seskupení pro sdílení nákladů, které má sídlo v jiném členském státě, než je členský stát nebo členské státy členů tohoto seskupení? A pokud ano: ii) vztahuje se i na seskupení pro sdílení nákladů, které má sídlo mimo Unii?
2. Pokud je osvobození seskupení pro sdílení nákladů od daně v zásadě použitelné i na podnik, který má sídlo v jiném členském státě než ve státě, ve kterém má sídlo jeden nebo více členů tohoto seskupení, jakož i na seskupení pro sdílení nákladů se sídlem mimo Unii, jakým způsobem je třeba uplatnit požadavek, aby toto osvobození od daně nemohlo narušit hospodářskou soutěž? Konkrétně:
- a) Vztahuje se tento požadavek na potenciální narušení hospodářské soutěže, které zasáhne jiné příjemce podobných služeb, kteří nejsou členy seskupení pro sdílení nákladů, nebo se vztahuje pouze na potenciální narušení hospodářské soutěže, které zasáhne potenciální jiné poskytovatele služeb pro členy daného seskupení pro sdílení nákladů?
  - b) Pokud se tento požadavek vztahuje pouze na jiné příjemce služeb, může existovat reálná možnost narušení hospodářské soutěže v případě, že jiní příjemci, kteří nejsou členy daného seskupení pro sdílení nákladů, mohou buď požádat o členství v tomto seskupení, nebo založit své vlastní seskupení pro sdílení nákladů za účelem obstarání podobných služeb, či dosáhnout rovnocenných úspor na DPH jinými způsoby (například zřízením pobočky v předmětném členském státě nebo ve třetí zemi)?
  - c) Pokud se tento požadavek vztahuje pouze na jiné poskytovatele služeb, je třeba za účelem posouzení skutečné možnosti narušení hospodářské soutěže objasnit, zda je bez ohledu na použitelnost osvobození od daně zajištěno, že členové seskupení pro sdílení nákladů si zachovávají své odběratele – takže je třeba ji posoudit na základě přístupu jiných poskytovatelů služeb k vnitrostátnímu trhu, kde jsou usazeni členové daného seskupení pro sdílení nákladů? Pokud ano, je relevantní, zda je zajištěno, že si členové seskupení pro sdílení nákladů zachovávají své odběratele, protože jsou součástí téže skupiny podniků?
  - d) Je třeba potenciální narušení hospodářské soutěže posuzovat na vnitrostátní úrovni ve vztahu k jiným poskytovatelům služeb ve třetím státě, kde má seskupení pro sdílení nákladů sídlo?
  - e) Nese daňový orgán v Unii, který uplatňuje směrnici o DPH, důkazní břemeno ohledně toho, že došlo k narušení hospodářské soutěže?
  - f) Je daňový orgán v Unii povinen opatřit si zvláštní znalecký posudek týkající se trhu třetího státu, kde má seskupení pro sdílení nákladů sídlo?
  - g) Lze existenci skutečné možnosti narušení hospodářské soutěže dovodit ze skutečnosti, že je prokázána existence komerčního trhu v dané třetí zemi?
3. Může se osvobození seskupení pro sdílení nákladů od daně uplatnit za skutkových okolností projednávané věci, kdy jsou členové tohoto seskupení navzájem propojeni hospodářskými, finančními či organizačními vztahy?

4. Může se osvobození seskupení pro sdílení nákladů od daně uplatnit v případě, kdy jeho členové vytvořili skupinu pro účely DPH, která je jedinou osobou povinnou k dani? Bude odpověď na tuto otázku odlišná, pokud společnost KIC, která je členem oprávněným k zastupování, jemuž jsou (podle vnitrostátního práva) služby poskytovány, není členem daného seskupení pro sdílení nákladů? A v případě, že odpověď odlišná bude, je tento rozdíl odstraněn vnitrostátním právem, podle kterého má člen oprávněný k zastupování pro účely uplatnění osvobození takového seskupení od daně vlastnosti a postavení členů seskupení pro sdílení nákladů?“

30. Písemná vyjádření v řízení před Soudním dvorem předložily a jednání, které se konalo dne 23. ledna 2020, se zúčastnily společnost Kaplan International Colleges UK Limited, Spojené království a Evropská komise.

## V. Právní posouzení

31. Celkem jedenáct otázek, které položil předkládající soud, se v podstatě týká tří tematických celků. První otázka se týká oblasti územní působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH (k tomu viz níže část A). Druhá otázka, která se dělí do sedmi podotázek, se týká výkladu kritéria neexistence narušení hospodářské soutěže, uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH (k tomu viz níže část B). Třetí a čtvrtá otázka se týkají vztahu osvobození seskupení od daně, stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, ke zdanění skupiny ve smyslu článku 11 směrnice o DPH (k tomu viz níže část C).

### *A. K oblasti územní působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH (otázka 1)*

32. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje na seskupení, které má sídlo v jiném členském státě než ve státě, kde mají sídlo jeho členové, a v případě kladné odpovědi na tuto otázku, zda to platí i v případě, kdy má seskupení sídlo mimo Unii.

33. Z předkládacího rozhodnutí výslovně vyplývá, že seskupení (KPS) má sídlo v Hongkongu, a tedy nikoli v členském státě. Z toho vyplývá, že první část otázky je hypotetická, a tudíž nepřípustná<sup>4</sup>. Z toho důvodu je namístě odpovědět pouze na druhou část otázky. Nejprve je však třeba určit, zda je vůbec dána osobní působnost (k tomu viz níže bod 1), a teprve poté bude posouzena oblast územní působnosti daného ustanovení (k tomu viz níže bod 2).

#### *1. Předpoklad: Plnění poskytovaná seskupením jeho členům*

34. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH totiž od daně osvobozuje pouze služby, které seskupení poskytuje svým členům. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost KPS poskytuje společnosti KIC tři různé druhy plnění (k tomu viz bod 21). Společnost KIC ale není členem seskupení (viz bod 17). V tomto ohledu by tedy osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH již vůbec nebylo irelevantní.

4 – K tomuto právnímu následku viz zejména rozsudek ze dne 14. února 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, bod 45).

35. Předkládající soud na druhé straně zdůrazňuje, že vyúčtování jsou adresována mezinárodním fakultám. Tyto fakulty jsou členy seskupení. A čtvrtá otázka objasňuje, že společnost KIC je podle vnitrostátních právních předpisů na základě režimu zdanění skupiny, který se opírá o článek 11 směrnice o DPH, v rámci právní fikce pokládána za relevantního příjemce plnění namísto těchto fakult. V tomto ohledu byla tato plnění podle všeho skutečně poskytována mezinárodním fakultám. Pouze na základě vnitrostátního režimu zdanění skupiny se má pro účely DPH za to, že byla poskytnuta společnosti KIC jakožto členovi oprávněnému k zastupování.

36. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise a Spojené království, se však v takovém případě osvobození od daně stanovené v článku 132 směrnice o DPH v zásadě použije.

37. Zprv je totiž poskytování služeb jinému právnímu subjektu faktickou operací. Tato faktická operace nemůže být dotčena ani možností, stanovenou v článku 11 směrnice o DPH, považovat několik úzce propojených osob za jedinou osobu povinnou k dani. Toto zdanění skupiny v oblasti DPH nemůže změnit ani občanskoprávní samostatnost osob, jež jsou členy skupiny pro účely DPH. Služby tedy mohly být poskytovány namísto společnosti KIC i mezinárodním fakultám, a to i když k tomuto okamžiku byly členy skupiny pro účely DPH.

38. Zadruhé je to rovněž v souladu se smyslem a účelem možnosti skupiny pro účely DPH, stanovené v článku 11 směrnice o DPH. Smysl a účel zdanění skupiny, stanoveného v článku 11 směrnice o DPH, totiž spočívá především ve zjednodušení ve prospěch osoby povinné k dani, a v důsledku toho i ve prospěch orgánů finanční správy.

39. Tento účel vyplývá již z důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu z roku 1973, který předložila Komise. V této důvodové zprávě se výslovně k čl. 4 odst. 4 šesté směrnice (nyní článek 11 směrnice o DPH) stanoví toto: „Dále je podle všeho vhodné zvolit v odstavci 4 pružnou formulaci, která ponechává na členských státech, aby systematicky nespojovaly postavení osoby povinné k dani se znakem čistě právní nezávislosti subjektu, a to z důvodu zjednodušení administrativních postupů, anebo aby se předešlo určitým zneužitím (například rozdělení podniku mezi několik osob povinných k dani za účelem uplatnění zvláštní právní úpravy)<sup>5</sup>“. A dále toto vyplývá i z judikatury Soudního dvora, která rovněž zdůrazňuje účel článku 11 směrnice o DPH, který spočívá ve zjednodušení<sup>6</sup>.

40. Toto zjednodušení administrativních postupů spočívá v rámci zdanění všech fází s odpočtem daně v podstatě v tom, že plnění poskytovaná v rámci skupiny nepodléhají povinnosti vystavovat faktury (s uvedením DPH). Kromě toho není každý člen skupiny povinen podat vlastní daňové přiznání (s výpočtem daňového dluhu a odpočtu daně), ale pouze „vedoucí“ skupiny má povinnost podat jediné daňové přiznání. Orgány finanční správy tedy již nemusejí spravovat velký počet osob povinných k dani, nýbrž pouze jedinou osobu povinnou k dani, která v konečném důsledku ručí za daňové dluhy členů své skupiny.

41. Pokud ale smysl a účel článku 11 směrnice o DPH spočívá v první řadě ve zjednodušení ve prospěch osoby povinné k dani a orgánů finanční správy, právní úprava obsažená v článku 11 směrnice o DPH se pak vztahuje také pouze na vztah osoby povinné k dani (a osob, které jsou s ní navzájem úzce propojeny) k orgánům finanční správy.

5 – Viz důvodovou zprávu k čl. 4 odst. 4 na straně 4 v návrhu Komise ze dne 20. června 1973, COM(73) 950 final.

6 – Rozsudky ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 40), ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37), a ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, body 47 a 48).

42. Pro orgány finanční správy platí pro účely DPH právní fikce jediné osoby povinné k dani, které jsou přiřčeny všechny obraty skupiny. Tato skupina pro účely DPH však nemůže navenek vystupovat jako samostatný právní subjekt, a tudíž ani nesmí – na rozdíl od toho, co tvrdilo Spojené království nebo Komise na jednání – vytvořit seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nebo být součástí seskupení. Členy seskupení jsou osoby, které je založí na základě své vlastní způsobilosti k právům a právním úkonům, přičemž v projednávané věci jde o jednotlivé mezinárodní fakulty.

43. Proto je ztráta nezávislosti pro účely právních předpisů v oblasti DPH (tj. podle článku 11 směrnice o DPH) omezena pouze na vztah mezi úzce propojenými společnostmi a na orgány finanční správy. Nemá žádné účinky vůči třetím osobám. Ve většině případů se jiný podnik vůbec nedozví (resp. ani nemůže ověřit), zda je příjemce plnění členem skupiny pro účely DPH, či nikoli. Poskytovatel plnění proto musí například uvést na faktuře v souladu s čl. 226 bodem 5 směrnice o DPH svého smluvního partnera jakožto příjemce plnění, a nikoli jemu neznámou skupinu pro účely DPH nebo jejího zastupujícího člena.

44. Proto je třeba rozlišovat: pokud by společnost KPS poskytla jakékoliv služby původně společnosti KIC, která je sama spotřebovala nebo je případně poskytla třetím osobám nebo jednotlivým mezinárodním fakultám, pak je osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH bez dalšího vyloučeno, jelikož společnost KIC není členem seskupení.

45. Může tomu však být jinak, pokud jde o služby poskytované mezinárodním fakultám, i když vnitrostátní právní předpisy týkající se skupinového zdanění stanoví právní fikci, že tyto fakulty jsou zastoupeny společností KIC. Objasnění této skutkové okolnosti – komu byly ve skutečnosti poskytnuty jednotlivé služby – ale nepřísluší Soudnímu dvoru, nýbrž jen předkládajícímu soudu.

46. V následujících úvahách se tedy vychází z předpokladu, že na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud v předkládacím usnesení, všechny tři druhy služeb, které jsou v něm uvedeny (a reprodukovány v bodě 21 výše), nebyly poskytnuty společnosti KIC, ale *ve skutečnosti* různým mezinárodním fakultám, které jsou členy seskupení (KPS). Jen za těchto okolností totiž vyvstává otázka osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

## 2. Seskupení se sídlem ve třetím státě

47. V tomto případě je třeba určit, zda se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje rovněž na služby poskytované seskupením usazeným ve třetím státě svým členům usazeným v některém členském státě. Na tuto otázku – kterou jsem se již podrobně zabývala ve svých stanoviscích k věcem Aviva a DNB Banka<sup>7</sup> a kterou Soudní dvůr mohl ponechat ve svých předchozích rozhodnutích bez odpovědi<sup>8</sup> – je třeba odpovědět záporně, a to v souladu s postojem, který zastávají Komise a Spojené království.

### a) Doslovný, historický a systematický výklad příslušné normy

48. Na první pohled však znění ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH neobsahuje žádné územní omezení. Zákonodárce ani výslovně neomezil jeho oblast působnosti na území jednoho členského státu, jako to učinil v jiných ustanoveních (například v čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH). Na druhou stranu existují i ustanovení, která výslovně vycházejí z činností osoby povinné k dani, které mají přeshraniční dosah [viz čl. 148 písm. e) směrnice o DPH – „[...] leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“].

7 – Viz má stanoviska Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, body 36 a násl.) a DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, body 45 a násl.).

8 – Rozsudky ze dne 21. září 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), a ze dne 21. září 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

49. V tomto ohledu lze nanejvýš konstatovat, že ze znění nelze dovodit nutnou existenci první teze ani vyloučení druhé teze. Argument, který směřuje k tvrzení, že se příslušné ustanovení vztahuje rovněž na seskupení ve třetích státech, nelze ze znění tohoto ustanovení vyvodit.

50. Pohled na předcházející právní předpis – šestou směrnicí<sup>9</sup> – objasňuje, proč nelze výslovné omezení na rozdíl od článku 11 směrnice o DPH nalézt v tomto znění.

51. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH bylo dříve upraveno v článku 13 šesté směrnice. Tento článek zahrnoval podle nadpisu pouze „Osvobození od daně v tuzemsku“. Přepřacování přitom v tomto ohledu nepřineslo žádné věcné změny<sup>10</sup>. S ohledem na šestou směrnicí lze tedy vycházet z toho, že osvobození od daně v tuzemsku se rovněž vztahuje pouze na plnění seskupení usazeného v tuzemsku, pokud jde o jeho tuzemské členy.

52. Pro tento restriktivnější výklad hovoří rovněž systematika osvobození od daně v hlavě IX směrnice o DPH. Kapitoly 1 až 3 nepředpokládají žádnou zvláštní přeshraniční operaci. Až kapitoly 4 až 8 a 10 obsahují zvláštní osvobození od daně pro přeshraniční plnění. Pokud by se osvobození od daně mělo vztahovat na přeshraniční seskupení, zákonodárce by je upravit spíše tam.

53. Z výše uvedeného vyplývá, že unijní zákonodárce v rámci právní úpravy stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH [tehdy v čl. 13 odst. 1 písm. f)], neměl na mysli přeshraniční seskupení, a tím spíše ne taková seskupení ve třetím státě, nýbrž měl v souvislosti s „osvobozením od daně v tuzemsku“ na mysli také „seskupení v tuzemsku“.

#### *b) Výkladový rozpor s článkem 11 směrnice o DPH*

54. Tento výklad – a sice omezení nezávislých seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH pouze na území členského státu – zejména zamezuje výkladovému rozporu s článkem 11 směrnice o DPH. Tento článek umožňuje členským státům považovat za jedinou osobu povinnou k dani společně „osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“ a které jsou prostřednictvím seskupení osob určitým způsobem „navzájem [...] úzce propojeny“. Seskupení ve smyslu uvedeného článku 11 tedy mohou tvořit pouze podniky usazené v témže členském státě.

55. Osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH klade na druh seskupení méně přísné požadavky než článek 11. Nepředpokládá totiž úzké propojení mezi podniky. Bylo by tedy rozporuplné umožnit na tomto základě přeshraniční osvobození od DPH, čehož nelze dosáhnout právní úpravou stanovící přísnější podmínky.

56. To se obzvlášť jasně ukazuje v projednávané věci. Seskupení KPS by v této věci v zásadě také mohlo být součástí skupiny pro účely DPH KIC („úzce propojeny“). Článek 11 směrnice o DPH ale výslovně omezuje nezdanění na území Spojeného království. Proč by tedy ale mělo být dosaženo podobného výsledku (nezdanění plnění, která seskupení poskytuje svým členům) podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH?

57. Tento výkladový rozpor lze vyřešit jen tehdy, když jsou také účinky čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, stejně jako účinky článku 11 směrnice o DPH, nadále omezeny na jeden členský stát. Předpokladem toho je to, že seskupení a člen, kterému je služba poskytována, mají sídlo ve stejném členském státě.

9 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS 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).

10 – Podle třetího bodu odůvodnění byla s přijetím směrnice o DPH přepracována pouze struktura a znění uvedené směrnice a neměly být provedeny věcné změny ve stávajících právních předpisech. Věcné změny, k nimž však přesto došlo, jsou vyčerpávajícím způsobem uvedeny v ustanoveních o provádění a vstupu směrnice v platnost. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH není v tomto ohledu zmíněn.

58. Oba tyto případy ostatně vycházejí ze stejné úvahy: stanovením omezení na území jednoho státu je dosaženo toho, že členský stát neomezí územní daňovou pravomoc jiného členského státu, ve kterém je zdanění skupiny povoleno, respektive ve kterém bylo přijato příslušné seskupení, jehož podmínky může jiný členský stát jen stěží přezkoumat. Současně je zajištěno, že nejsou vydávána rozporuplná rozhodnutí různých orgánů finanční správy. Hlavním důvodem je však snaha zabránit tak používání různých daňových sazeb, resp. různých daňových režimů. V případě třetích států (včetně jejich zvláštních administrativních oblastí) se to ukazuje zcela jasně, neboť v těchto státech – stejně jako je tomu v projednávaném případě – nemusí existovat DPH.

*c) Existence různých daňových sazeb (problematika daňové sazby)*

59. Přijetí přeshraničního seskupení totiž umožňuje poměrně snadno dosažitelný model daňové optimalizace, a to zejména pro skupiny podniků s celosvětovou působností, které uskutečňují plnění osvobozená od daně (tj. plnění, která neopravňují k odpočtu daně). Tyto skupiny pouze musí založit spolu s jejich podniky působícími v Evropě seskupení, které má sídlo ve státě s nejnižší sazbou daně nebo ve státě, ve kterém neexistuje DPH (například Spojené státy, nebo také – jako je tomu v projednávaném případě – Hongkong). Toto seskupení by poté mohlo přijímat veškeré služby od třetích osob, na něž doposud vztahovala povinnost uhradit DPH.

60. Vzhledem k tomu, že by se místo poskytnutí plnění poté obvykle nacházelo v tomto státě a v tomto státě se uplatňuje nulová nebo jen nízká sazba DPH, takové seskupení by nemělo povinnost hradit DPH nebo jen v nízké sazbě. Uvedené seskupení by pak „dále nabízelo“ tyto nakoupené služby svým členům pouze za náhradu nákladů. Místo poskytnutí těchto plnění by se pak nacházelo v příslušných členských státech. Daně plnění by tam však bylo osvobozeno od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

61. Nezávisle na otázce, jak by dotčené členské státy měly mít v tomto případě možnost přezkoumat neexistenci narušení hospodářské soutěže nebo další kritéria (k tomu viz níže body 67 a násl.), by mohla být bez větší námahy snížena povinnost k DPH uvnitř koncernu<sup>11</sup>. Prostřednictvím skupiny pro účely DPH podle článku 11 směrnice o DPH (k tomu výše body 54 a násl.) by naproti tomu nebylo možno takového výsledku dosáhnout.

62. Ani při zohlednění základních svobod to v projednávaném případě nepovede k jinému výsledku. I kdyby se v této situaci, kdy je zapojen třetí stát, použily základní svobody, bylo by územní omezení osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) stejně jako osvobození od daně skupiny pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice o DPH odůvodněno na základě důvodů zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy<sup>12</sup>. Příslušné omezení je rovněž odůvodněno požadavkem, aby byla zajištěna účinnost daňového dohledu. Naproti tomu v případě, že by se mělo za to, že omezení osvobození od daně na území jednoho členského státu je v rozporu s unijním právem, pak by přirozeně vyvstala otázka, zda také článek 11 směrnice o DPH není v rozporu s unijním právem. O tom lze ovšem vážně pochybovat<sup>13</sup>.

11 – Srovnatelný model daňové optimalizace je výsledkem volby členského státu s nejnižší sazbou DPH v rámci Unie jako sídla seskupení.

12 – K tomuto odůvodnění viz jen rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45 a 46), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

13 – Stejně tak odmítavě Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, sv. 1 č. 1, červenec 2012, s. 61 (70 a násl.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, s. 114–120; k tomu podrobně viz také Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm. 812 a násl. (stav: 174. vyd. – říjen 2017).

Jiný názor viz: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, s. 34 (41).

63. Tvzení společnosti KIC<sup>14</sup>, že toto riziko používání různých sazeb daně je zanedbatelné, protože se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje pouze na obecně prospěšné činnosti uvedené v článku 132 směrnice o DPH, je udivující. Jednak lze stěží dovodit z povahy činnosti (obecně prospěšná činnost osvobozená od daně) rozsah dotčené daňové oblasti. To se dost jasně ukazuje na odvětví vzdělávání a zdraví, které jistě není zanedbatelné.

64. Kromě toho je toto tvrzení v rozporu s jasně identifikovatelnou vůlí zákonodárce. Činnosti uvedené v článku 132 směrnice o DPH jsou zákonodárcem osvobozeny od daně pouze částečně (pokud jde o přidanou hodnotu v poslední fázi její tvorby), a nikoli v plném rozsahu.

65. Pokud by zákonodárce chtěl snížit celkovou zátěž DPH pro příjemce činností v obecném zájmu (jako jsou vzdělávací služby nebo zdravotní péče), pak by do článku 169 směrnice o DPH rovněž doplnil osvobození od daně stanovené v článku 132 směrnice o DPH a povolil by odpočet daně na vstupu navzdory plněním na výstupu osvobozeným od daně. Tento jemu známý nástroj však vědomě nevyužil.

66. Záměrná volba zákonodárce stanovit pouze částečné osvobození od daně je však v konečném důsledku zcela obejita konstrukcí zvolenou společností KIC (vytvoření seskupení ve třetím státě, v němž neexistuje systém daně z přidané hodnoty).

#### *d) Posouzení neexistence narušení hospodářské soutěže*

67. Také skutečnost, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nesmí v souladu s jeho zněním vést k narušení hospodářské soutěže, což musí mít vnitrostátní orgány finanční správy možnost ověřit, hovoří ve prospěch územního omezení osvobození od daně. To v každém případě vylučuje seskupení ve třetím státě.

68. Orgány finanční správy mohou jen stěží přeshraničně posuzovat existenci narušení hospodářské soutěže v různých státech, tím méně ve třetích státech (jako v projednávaném případě v Hongkongu). V tomto ohledu lze použít přístup zvolený Soudním dvorem v rozsudku Isle of Wight Council, týkající se článku 13 směrnice o DPH<sup>15</sup>, na čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

69. V tomto rozsudku Soudní dvůr zdůraznil obtíže spojené se zjišťováním narušení hospodářské soutěže na trzích, které se nekryjí s územní působností místních orgánů. Taková situace by v sobě mohla skýtat riziko porušení zásad daňové neutrality a právní jistoty. To platí tím spíše v situacích, kde je zapojen třetí stát.

70. Podle článku 131 směrnice o DPH má být navíc zajištěno správné a jednoduché uplatňování článku 132 směrnice o DPH. Tato posledně uvedená hypotéza je však *de facto* vyloučena, pokud by orgán finanční správy musel posuzovat existenci narušení hospodářské soutěže globálně, nebo pokud by několik orgánů finanční správy provedlo různá posouzení, která by si případně mohla vzájemně odporovat. Posledně uvedená situace by právě vyvolala narušení hospodářské soutěže<sup>16</sup>. V tomto ohledu svědčí i závažné praktické obtíže při uplatňování a kontrole proti zahrnutí seskupení, která mají sídlo ve třetích státech.

14 – Viz body 56 a násl. písemného vyjádření.

15 – Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 49 a násl.).

16 – To se ukazuje v situaci, když je odpočet daně na vstupu seskupení proveden v určité zemi, protože osvobození od daně je odepřeno vzhledem k tomu, že se předpokládá odpovídající narušení hospodářské soutěže. Naproti tomu se v členském státě příjemce plnění předpokládá osvobození od daně z důvodu přesunu daňového dluhu na člena seskupení, protože v tom nejsou spatřována narušení hospodářské soutěže.

### 3. Závěr

71. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH musí být tudíž vykládán v tom smyslu, že na služby poskytované seskupením ve třetím státě se osvobození od daně nevztahuje. Služby poskytované společnostmi KPS mezinárodním fakultám tedy nejsou osvobozeny od daně, takže ostatní otázky položené předkládajícím soudem jsou bezpředmětné.

#### **B. Podpůrně: výklad kritéria týkajícího se neexistence „narušení hospodářské soutěže“ (otázka 2)**

72. Bude-li však mít Soudní dvůr za to, že se čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje i na seskupení, která mají sídlo ve třetím státě, je třeba zabývat se ostatními otázkami položenými předkládajícím soudem.

73. Všech sedm podotázek položených v rámci druhé otázky závisí na tom, podle jakých kritérií je třeba posuzovat, kdy došlo k narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, které nakonec přece jen vylučuje původně přiznané osvobození od daně.

74. V rozsahu, v němž předkládající soud žádá o posouzení v souvislosti se seskupením v jiném členském státě, je tato otázka – jak již bylo řečeno výše (bod 33) – hypotetická, a tudíž nepřipustná. Druhou otázkou je třeba se zabývat pouze v rozsahu, v němž se týká seskupení usazeného ve třetím státě.

#### **1. Účel právní normy**

75. Jak již Soudní dvůr rozhodl<sup>17</sup> a jak jsem uvedla v jiných věcech<sup>18</sup>, má čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH kompenzovat *znevýhodnění* menších podniků v *hospodářské soutěži* oproti většímu konkurentovi. Ten může poskytnutí služeb seskupení zajistit vlastními zaměstnanci nebo v rámci skupiny pro účely DPH prostřednictvím úzce propojené společnosti. Jak správně uvádí Komise<sup>19</sup>, cílem čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je stejné zacházení s velkými a malými podniky z hlediska DPH, jejichž potřeba vyplývá z vyloučení možnosti odpočtu daně u plnění na výstupu osvobozených od daně.

76. To objasňuje následující příklad: velká nemocnice, která je schopna sama zajišťovat stravovací potřeby svých pacientů (prostřednictvím svých vlastních zaměstnanců v kuchyni), nepodléhá DPH, pokud jde o náklady, které v tomto ohledu vynakládá na zaměstnance. Malá nemocnice, která není schopna vytížit takové zaměstnance, má pouze dvě možnosti.

77. Může pověřit dodávkami jídla třetí osobu. Přitom se ale odvádí DPH jak z věcných nákladů, tak z nákladů třetí osoby na její zaměstnance v kuchyni. Tato povinnost odvádět DPH je na úrovni uvedené nemocnice definitivní (vzhledem k plnění na výstupu, která jsou osvobozena od daně, není dán nárok na odpočet daně na vstupu – viz články 168 a 169 směrnice o DPH). Aby tedy mohla nabízet stejné služby jako konkurence, musí počítat s vyššími náklady. Jde o znevýhodnění v hospodářské soutěži, které primárně vyplývá z velikosti podniku.

17 – V tomto smyslu srov. rozsudky ze dne 20. listopadu 2019, Infihos (C-400/18, EU:C:2019:992, bod 36), ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo (C-616/15, EU:C:2017:721, bod 56), a ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37). Viz také stanovisko generálního advokáta J. Míschy ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 118).

18 – Má stanoviska ve věci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, body 20 a násl.) a ve věci DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, bod 51).

19 – Viz bod 11 vyjádření.

78. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH však umožňuje tomuto znevýhodnění v hospodářské soutěži zabránit. Uvedená nemocnice se totiž může seskupit s jinou nemocnicí. Toto seskupení přijímá zaměstnance, kteří jsou následně dostatečně vytíženi oběma členy a zajišťují dodávky jídla pro obě nemocnice. Příslušné náklady se rozdělí mezi obě nemocnice. Vzhledem k tomu, že plnění, které seskupení poskytuje svým členům, je osvobozeno od daně, nejsou výdaje na zaměstnance nyní zatíženy DPH (v případě věcných nákladů zůstává zachována povinnost odvádět stejnou DPH). Znevýhodnění obou menších nemocnic v hospodářské soutěži ve srovnání s (větším) konkurentem by tak bylo odstraněno.

79. Pokud ale má toto osvobození od daně vést k odstranění znevýhodnění v hospodářské soutěži, pak nemůže přiznání tohoto osvobození v obvyklém případě současně vést zase k narušení hospodářské soutěže nebo vyvolat riziko narušení hospodářské soutěže. V tomto ohledu se ustanovení na ochranu hospodářské soutěže obsažené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH zdá být poněkud zvláštní a v konečném důsledku nedává příliš smysl<sup>20</sup>.

## *2. Požadavek, aby bylo kritérium týkající se narušení hospodářské soutěže vykládáno restriktivně*

80. Z tohoto důvodu je podle mého názoru třeba přijmout restriktivní výklad, aby osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nepozbylo smyslu.

81. K témuž závěru dospějeme, pokud je neexistence narušení hospodářské soutěže chápána jako výjimka z osvobození od daně, které je v zásadě stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, jelikož podle názoru Soudního dvora musí být odchylka nebo výjimka z obecného pravidla vykládána restriktivně<sup>21</sup>.

82. Pokud by však byla neexistence narušení hospodářské soutěže považována za výjimku z osvobození od daně a toto osvobození zase představovalo výjimku ze zásadně stanovené daňové povinnosti<sup>22</sup>, pak lze také mít za to, že jde o výjimku z výjimky. Taková výjimka z výjimky by mohla být vykládána buď obzvláště restriktivně (jako výjimka – která musí být vykládána restriktivně – z výjimky), anebo obzvláště široce (jako výjimka z výjimky, která musí být vykládána restriktivně).

83. Nezávisle na tom je však v projednávané věci třeba vykládat tuto „výjimku z výjimky“ také restriktivně. Podle judikatury Soudního dvora totiž musí být výklad v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky daňové neutrality. Zejména nesmí být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 vykládány tak, že by byly vyloučeny účinky těchto osvobození<sup>23</sup>.

84. Tak by tomu ale bylo v situaci, kdyby se velkoryse vycházelo z toho, že došlo k narušení hospodářské soutěže. To se v konečném důsledku překrývá s výše uvedeným (viz bod 80) teleologickým restriktivním výkladem kritéria týkajícího se neexistence „narušení hospodářské soutěže“.

20 – V tomto smyslu již stanovisko generálního advokáta J. Mischa ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, body 125 a násl.) – „je třeba konstatovat, že [trh] se projevuje docela zvláště“. Srov. také mé stanovisko ve věci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, bod 67).

21 – Viz zejména rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko (C-128/05, EU:C:2006:612, bod 22 a v něm citovaná judikatura).

V souvislosti s osvobozeními od daně podle směrnice o DPH viz také: rozsudky ze dne 21. září 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, bod 30), ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo (C-616/15, EU:C:2017:721, bod 49), a ze dne 5. září 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a v něm citovaná judikatura).

22 – K osvobozením od daně uvedeným v článku 132 směrnice o DPH viz výslovně např. rozsudek ze dne 21. září 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, bod 30).

23 – Rozsudky ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, bod 30), ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 50), ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25), ze dne 21. března 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23), ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 30), ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343 bod 16), a ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

85. Pro takto restriktivní výklad svědčí již judikatura Soudního dvora, podle které konstatování narušení hospodářské soutěže vyžaduje, aby existovalo reálné nebezpečí, že osvobození od daně samo o sobě může vést přímo nebo v budoucnosti k narušení hospodářské soutěže<sup>24</sup>. Narušení hospodářské soutěže se přitom týká osvobození od daně v případě plnění poskytovaných seskupením<sup>25</sup>. Toto osvobození od daně brání třetím poskytovatelům služeb v tom, aby tato plnění mohli poskytovat za stejnou cenu členům seskupení [odpověď na otázku 2 a), v důsledku čehož není třeba odpovídat na otázku 2 b)].

86. Vzhledem k tomu, že je třeba kritérium týkající se neexistence narušení hospodářské soutěže vykládat restriktivně, nemůže být existence takového narušení odůvodněna pouhou existencí obchodního trhu. To by dovedlo myšlenku čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH *ad absurdum*. Podle tohoto ustanovení by měla existovat možnost vyhnout se soutěžní nevýhodě ve srovnání s většími konkurenty (v tomto ohledu bod 75 výše) právě prostřednictvím spolupráce s jinými podniky [odpověď na otázku 2 g)].

87. Pokud by seskupení mohlo mít sídlo ve třetím státě, pak by logicky bylo třeba zkoumat narušení hospodářské soutěže způsobené jeho plněními na vnitrostátní úrovni i ve vztahu k ostatním poskytovatelům služeb ze třetího státu, ve kterém má seskupení sídlo. Cizí zprostředkovatelé ve Spojeném království a mimo ně by byli znevýhodněni v hospodářské soutěži a nemohli by mezinárodním fakultám ve Spojeném království poskytovat totožná plnění, jelikož cena jejich plnění by byla navýšena o DPH, kterou je třeba uhradit ve Spojeném království [odpověď na otázku 2 d)].

88. Za účelem prokázání existence narušení hospodářské soutěže je v tomto ohledu třeba přezkoumat, zda si seskupení může být jisto, že jeho členové zůstanou odběrateli i bez osvobození od daně<sup>26</sup>. Pokud jsou služby poskytované seskupením přizpůsobeny potřebám členů tak, aby si seskupení mohlo být jisto i tím, že tito členové uvedené služby odeberou, jedná se v zásadě o spolupráci (bod 75 a násl. tohoto stanoviska), která by měla být osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH [odpověď na otázku 2 c)].

89. Členové seskupení se totiž zpravidla seskupují jen tehdy, pokud si jsou jisti, že členové také budou odebírat plnění poskytovaná seskupením („záruka odběru“). V zásadě tedy lze mít za to, že vytvoření spojení nevede k narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

90. Vzhledem k účelu osvobození od daně (předcházení znevýhodnění v hospodářské soutěži) může podle mého názoru kritérium týkající se narušení hospodářské soutěže sloužit výhradně zabránění zneužívání (viz článek 131 směrnice o DPH). V konečném důsledku tím má totiž být zajištěno, že osvobození od daně nebude uplatňováno v rozporu s jeho účelem. Kdy tomu tak je, lze zjistit pouze prostřednictvím indicií.

91. Vzhledem k účelu kritéria, který má primárně zabránit zneužití, nesou orgány finanční správy důkazní břemeno<sup>27</sup> ohledně existence zneužití, jemuž má být zabráněno, resp. odpovědnost za zjištění příslušných indicií [odpověď na otázku 2 e)]. V tomto ohledu žádné ustanovení unijního práva neukládá orgánům finanční správy povinnost opatřit si zvláštní znalecký posudek týkající se trhů třetích zemí. Způsob, jakým vnitrostátní orgány finanční správy splní důkazní břemeno, není otázkou unijního práva, nýbrž vnitrostátního daňového procesního práva [odpověď na otázku 2 f)].

24 – Viz rozsudky ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, bod 48), a ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 64).

25 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, bod 47).

26 – Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, bod 59), a stanovisko generálního advokáta J. Míschy ve věci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, body 131 a násl.).

27 – K důkaznímu břemenu ohledně existence zneužívající praxe v právu DPH viz např. rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a 38).

### *3. Indicie pro narušení hospodářské soutěže*

92. Indicií pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH v rozporu s jeho účelem může být například to, že seskupení poskytuje ve velkém rozsahu a za úplaty tytéž služby nečlenům a v tomto ohledu na trhu jedná – za využití synergických efektů – především jako soutěžitel a méně jako spolupracující seskupení. V této situaci by mohlo za určitých okolností ve vztahu k výše uvedeným poskytovatelům služeb existovat skutečné riziko narušení hospodářské soutěže.

93. Takovou indicií může být také to, že seskupení neposkytuje služby konkrétně přizpůsobené potřebám svých členů, nýbrž jen dále poskytuje nakoupená plnění. Ta mohou být bez dalšího nabízena a odebírána také jinými subjekty. I v tomto případě by byli třetí poskytovatelé vyloučeni z dotčeného trhu. Z toho lze v projednávané věci za daných okolností částečně vycházet, jelikož plnění poskytovaná seskupením z velké části zjevně spočívala v pouhém dalším poskytování služeb odebíraných od třetích subjektů (zprostředkovatelů apod.) členům.

94. Takový nákup plnění a jejich další převod v nezměněné formě je rovněž v rozporu s výše popsanou povahou osvobození od daně. Jeho cílem není optimalizovat pouhý prodej plnění a jejich další prodej, ale umožnit menším aktérům na trhu mezi sebou spolupracovat, aby kompenzovali znevýhodnění v hospodářské soutěži ve srovnání s většími konkurenty, kteří tato plnění sami poskytují (viz výše, body 75 a násl.).

95. V případě prostého nákupu plnění a jejich dalšího prodeje v nezměněné formě ale chybí vlastní plnění seskupení. Nedochozí tedy ke znevýhodnění v hospodářské soutěži ve vztahu ke konkurentům, kteří sami uvedená plnění nakupují, neboť mají stejnou povinnost k DPH. Jinak by tomu bylo v případě, kdyby seskupení vytvářelo vlastní přidanou hodnotu. Tak by tomu bylo například tehdy, kdyby zprostředkovatelé byli zaměstnání samotným seskupením, takže seskupení samo o sobě poskytuje zprostředkovatelské služby. V takovém případě by došlo i ke spolupráci, z níž vychází osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

96. Další takovou indicií může být situace, kdy je přednostním cílem seskupení optimalizace zatížení DPH na vstupu, a nikoli vzájemná spolupráce, aby se zamezilo vzniku soutěžní nevýhody. Z optimalizace zatížení DPH na vstupu lze vycházet v případě vytvoření výhody v hospodářské soutěži tím, že se plnění odebíraná z externích zdrojů převedou na seskupení usazené ve státě, jehož sazba DPH je velmi nízká, či dokonce nulová. I tak by tomu mohlo být v projednávané věci.

97. To však v konečném důsledku přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

### ***C. Podpůrně: vztah ke zdanění skupiny společností podle článku 11 směrnice o DPH (otázky 3 a 4)***

98. Pokud Soudní dvůr dospěje k závěru, že se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH vztahuje i na seskupení ve třetím státě a že navzdory existujícím indiciím nedošlo k narušení hospodářské soutěže, je třeba ještě odpovědět na třetí a čtvrtou otázku.

99. Obě tyto otázky se týkají vztahu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH k možnosti skupinového zdanění stanovené v článku 11 směrnice o DPH. Této možnosti využilo Spojené království. Konkrétně se jedná o otázku, zda a za jakých podmínek mohou být členové skupiny pro účely DPH současně členy seskupení.

100. Komise a Spojené království se shodují na tom, že od daně jsou osvobozena pouze plnění, která seskupení poskytuje svým nezávislým členům. Existence skupiny pro účely DPH brání v poskytování plnění členům seskupení z důvodu, že tato seskupení ztrácejí na základě pravidel upravujících skupiny pro účely DPH svou nezávislost. Pokud jsou všechny mezinárodní fakulty – které založily společnost KPS – součástí skupiny pro účely DPH, seskupení by již nemělo členy, nýbrž jen jednoho člena.

101. Jedná se o velmi formální přístup, který nepovažuji za správný, jak jsem již uvedla výše (body 34 a násl. tohoto stanoviska). Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH navíc hovoří o seskupení „osob“. Osoby, které jsou z hlediska občanskoprávních předpisů nezávislé, však zůstávají osobami, i když spadají do oblasti působnosti skupiny pro účely DPH. Mimoto, jak také správně poznamenala společnost KIC ve svém písemném vyjádření, směrnice používá pojem „nezávislá seskupení“, a nikoli pojem „seskupení nezávislých osob“.

102. Nezávislost se tedy musí vztahovat jen na seskupení, a nikoli na členy seskupení. V projednávaném případě je nesporné, že fikci nedostatku nezávislosti seskupení (pro KPS) prostřednictvím skupinového zdanění nelze použít. Článek 11 směrnice o DPH výslovně vylučuje přeshraniční účinek.

103. Stejně jako tvrdí společnost KIC a na rozdíl od toho, co uvedla Komise na jednání, se pojmem „osoba“, uvedeným v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, nerozumí ani „osoba povinná k dani“, a už vůbec ne osoby povinné k dani, jejichž okruh byl rozšířen prostřednictvím právní fikce, podle článku 11 směrnice o DPH. To vyplývá již ze znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž hovoří o osobách, jež uskutečňují činnost, při níž nejsou „osobami povinnými k dani“. Jako členové seskupení proto připadají v úvahu rovněž osoby nepovinné k dani.

104. V tomto ohledu vytvoření skupiny pro účely DPH s pomocí fikce jediné osoby povinné k dani za použití článku 11 směrnice o DPH („považovat za jedinou osobu povinnou k dani“ více osob) samo o sobě nebrání tomu, aby seskupení osob existovalo. Nevylučuje ani možnost, aby seskupení poskytovalo plnění svým členům.

105. To se jasně ukazuje při nepatrné obměně okolností výše uvedeného příkladu (bod 76 a násl.). Další menší nemocnice (C) se přidruží k nemocnicím A a B do seskupení (Z) v rámci jednoho členského státu a toto seskupení zajišťuje dodávky jídla pro pacienty. A je však později odkoupena subjektem X a stává se součástí skupiny pro účely DPH, jehož hlavní společností (členem oprávněným k zastupování ve Spojeném království) je X. Z nadále poskytuje plnění A, B a C, jejichž nezávislost z hlediska právních předpisů týkajících se obchodních společností není dotčena právní úpravou stanovenou v článku 11 směrnice o DPH.

106. Skutečnost, že osvobození plnění poskytovaných subjektem Z subjektu A od daně by skutečně mělo záviset na tom, že z hlediska právních předpisů v oblasti DPH jsou tato plnění napříště považována za plnění poskytovaná subjektu X a že naposled uvedený subjekt formálně není členem seskupení, vyvolává pochybnosti. Smysl a účel skupinového zdanění spočívá – jak bylo uvedeno výše (body 38 a 39) – ve zjednodušení administrativních postupů, a nikoli v tom, aby bylo osvobození seskupení od daně činěno závislým na určité pozdější struktuře jeho členů z hlediska právní úpravy obchodních společností a na existenci režimu skupinového zdanění.

107. Potřeba spolupráce mezi A, B a C založené na neutralitě DPH nezaniká ani proto, že A je napříště součástí skupiny X pro účely DPH. To totiž nic nezměnilo na tom, že A, B a C jsou znevýhodněny v hospodářské soutěži ve srovnání s přiměřeně velkým konkurentem.

108. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise a Spojené království, se tedy oba „režimy“ (skupinového zdanění a osvobození plnění seskupení od daně) v zásadě nevylučují. Pouze musí být navzájem sladěny.

109. Článek 11 směrnice o DPH představuje ve vztahu k čl. 132 odst. 1 písm. f) téže směrnice *lex specialis* pouze v situaci, kdy členové seskupení sestávají z osob, které jsou všechny součástí téže skupiny pro účely DPH. Skupinové zdanění, stanovené v článku 11 směrnice o DPH, je širším ustanovením, neboť nezdaňuje žádná plnění v rámci skupiny. Naproti tomu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozuje od daně pouze plnění, jež poskytuje seskupení svým členům (a nikoli naopak nebo mezi jeho členy). Článek 11 směrnice o DPH má tedy aplikační přednost před čl. 132 odst. 1 písm. f) téže směrnice.

110. Skutečnost, že někteří členové seskupení jsou rovněž součástí skupiny pro účely DPH ve Spojeném království, tedy nebrání použití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

## VI. Závěry

111. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené First-Tier Tribunal (Soud prvního stupně, Spojené království) odpověděl následovně:

- „1. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se nevztahuje na seskupení, které má sídlo ve třetím státě.
2. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH musí být vykládán tak, že osvobození služeb, které poskytuje seskupení svým členům za náhradu přesně odpovídající jejich podílu na nákladech, od daně v zásadě nevede k narušení hospodářské soutěže, ledaže je uplatňováno v rozporu s jeho účelem.

Indiciemi, že osvobození od daně je uplatňováno v rozporu s jeho účelem, mohou být například následující okolnosti:

- (1) seskupení poskytuje ve značném rozsahu tytéž služby za úplatu nečlenům a v tomto ohledu jedná na trhu primárně jako soutěžitel a méně jako spolupracující seskupení,
- (2) seskupení neposkytuje služby konkrétně přizpůsobené potřebám svých členů, nýbrž jen dále poskytuje nakoupená plnění, nebo
- (3) přednostním cílem seskupení je optimalizace zatížení DPH na vstupu, a nikoli vzájemná spolupráce s cílem zamezit existenci soutěžní nevýhody.

Důkazní břemeno k prokázání těchto indicií nesou orgány finanční správy. Unijní právo jim však neukládá povinnost opatřit si zvláštní znalecký posudek apod. V konečném důsledku však musí tyto indicie posoudit předkládající soud.

3. Skutečnost, že někteří členové seskupení jsou rovněž součástí skupiny pro účely DPH, nebrání použití osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Existuje však aplikační přednost širší právní úpravy skupinového zdanění obsažené v článku 11 směrnice o DPH. Proto se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nepoužije, pokud jsou všichni členové seskupení součástí téže skupiny pro účely DPH.“