

Věc C-77/19

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

1. února 2019

Předkládající soud:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. ledna 2019

Navrhovatelka:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Odpůrkyně:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[OMISSIS]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - Navrhovatelka

- a -

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS - Odpůrkyně

[OMISSIS]

SOUD ROZHODL TAKTO

1. Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládá žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách specifikovaných v příloze tohoto usnesení.

2. Další řízení o této žalobě se přerušuje do doby, než Soudní dvůr Evropské unie rozhodne o jemu předložených předběžných otázkách, nebo bude vydáno další usnesení.
3. Vedoucí soudní kanceláře First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království, dále jen „soud prvního stupně Spojeného království“] zašle kopii tohoto usnesení a přílohy vedoucímu soudní kanceláře Soudního dvora Evropské unie.
4. O nákladech řízení nebylo rozhodnuto

[OMISSIS] 30. ledna 2019

PŘÍLOHA USNESENÍ O ŽÁDOSTI O ROZHODNUTÍ O PŘEDBĚŽNÉ OTÁZCE

PŘEDLOŽENÉ SOUDNÍMU DVORU EVROPSKÉ UNIE

Úvod

- 1 Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce žádá soud prvního stupně Spojeného království Soudní dvůr, aby vyjasnil výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „hlavní směrnice o DPH“). Otázky řešené ve vnitrostátním řízení se týkají zejména toho, zda může několik dceřiných společností jediné skupiny společností, které jsou všechny usazeny ve Spojeném království (a každá z nich je společníkem, resp. akcionářem jistého subjektu v Hongkongu, který rovněž patří do předmětné skupiny společností a poskytuje jim služby), využívat osvobození od daně za tyto služby podle čl. 132 odst. 1 písm. f).

Účastníci řízení

- 2 Odpůrkyně, Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „daňová správa“), je orgánem příslušným k vyměřování a výběru DPH ve Spojeném království. [OMISSIS]
- 3 Navrhovatelka, společnost Kaplan International Colleges UK Limited (dále jen „KIC“), je zastupujícím členem skupiny pro účely DPH. Působí jako holdingová společnost jiných společností ve skupině Kaplan. [OMISSIS]

Průběh řízení před vnitrostátními soudy

- 4 Odvoláním podaným dne 28. září 2017 se společnost KIC odvolává proti těmto rozhodnutím daňové správy: i) vyměření daně ze dne 21. dubna 2017 týkajícího se

období od října 2014 do července 2016 a znějícího na částku 5 252 264 GBP; ii) vyměření daně ze dne 22. května 2017 za říjen 2016, na částku 590 000 GBP.

- 5 Těmito rozhodnutími se provádějí dvě další rozhodnutí daňové správy, v nichž daňová správa konstatovala, že služby přijaté společností KIC od společnosti Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (dále jen „KPS“) nespádají do rámce osvobození od daně, které platí pro seskupení sdílející náklady (dále jen „seskupení sdílející náklady“), a řídí se proto ustanoveními o přenesení daňové povinnosti (reverse charge) zakotvenými ve vnitrostátních právních předpisech upravujících DPH, které jsou obsaženy ve Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994, dále jen „ZDPH 1994“).
- 6 Výsledkem této analýzy je, že společnost KIC je povinna odvést DPH za tato plnění na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti. Plnění uskutečňovaná společností KIC jsou převážně osvobozena od daně, proto společnosti KIC nevzniká nárok na odpočet daně na vstupu, která souvisí s jí poskytovanými službami v oblasti vzdělávání. Společnost KIC namítá, že služby poskytované společností KPS spadají do rozsahu působnosti osvobození od daně vztahujícího se na služby poskytované seskupeními sdílejícími náklady jejich členům, proto společnosti KIC, jako zastupujícímu členovi této skupiny pro účely DPH, nevzniká povinnost odvádět z těchto plnění daň na základě ustanovení o přenesení daňové povinnosti.
- 7 Tento případ byl projednáván soudem prvního stupně Spojeného království ve dnech 15. a 16. ledna 2019, přičemž soud prvního stupně Spojeného království se rozhodl požádat Soudní dvůr Evropské unie o vydání rozhodnutí o předběžné otázce.

Právní předpisy

Hlavní směrnice o DPH

- 8 Osvobození seskupení sdílejících náklady je zakotveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) hlavní směrnice o DPH (dále jen „**směrnice o DPH**“) a stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

f) 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“.

- 9 Členové příslušného subjektu v projednávané věci vykonávají vzdělávací činnosti osvobozené od daně. Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH osvobozuje od daně:

„[...] vysokoškolské vzdělávání [...] veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“.

- 10 Projednávaná věc rovněž vyvolává otázky týkající se vzájemného vztahu mezi osvobozením od daně pro seskupení sdílející náklady a skupinou (seskupením) pro účely DPH. Článek 11 směrnice o DPH dovoluje (ale nepožaduje), aby členské státy považovaly „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“. Spojené království připouští seskupování pro účely DPH (viz vnitrostátní právní předpisy specifikované níže) a společnost KIC je zaregistrována k DPH ve Spojeném království jako zastupující člen dané skupiny pro účely DPH.

Vnitrostátní právní předpisy

- 11 Osvobození pro seskupení sdílející náklady bylo do vnitrostátního práva provedeno v ustanoveních skupiny 16 v příloze 9 ZDPH 1994, která stanoví:

„Položka č.

1 Poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

- a) každá z těchto osob je osobou, jež uskutečňuje činnost (dále jen „rozhodná činnost“), která je osvobozená 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 za účelem zajištění takových služeb pro členy seskupení, které jsou přímo nezbytné k výkonu rozhodné činnosti,
- c) seskupení vyžaduje od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích a
- d) osvobození tohoto plnění od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“

- 12 Další relevantní ustanovení týkající se místa poskytnutí plnění, přenesení daňové povinnosti a osvobození od daně pro služby poskytované v oblasti vzdělávání jsou uvedena níže.

13 Relevantní část § 7A ZDPH 1994 zní následovně:

„7A Místo poskytnutí služby

- 1) Toto ustanovení se použije pro určení země, v níž jsou služby poskytnuty, pro účely tohoto zákona.
- 2) Má se za to, že služby jsou poskytnuty:
 - a) v případě, že příjemcem služeb je relevantní podnikatelský subjekt, v zemi, v níž je příjemce usazen, a
 - b) v ostatních případech v zemi, v níž je usazen poskytovatel služeb.
- 3) Místo poskytnutí práva na služby je totožné s místem, které by bylo považováno za místo poskytnutí služeb, pokud by tyto služby byly poskytnuty poskytovatelem práva příjemci tohoto práva (bez ohledu na to, zda dojde k výkonu tohoto práva); pro tyto účely zahrnuje právo na služby jakékoli právo, opci nebo přednostní nárok ve vztahu k poskytnutí služby a právní zájem odvozený z práva na služby.
- 4) Pro účely tohoto zákona je určitá osoba relevantním podnikatelským subjektem ve vztahu k poskytnutí služeb, pokud je tato osoba:
 - a) osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice Rady 2006/112/ES,
 - b) registrována podle tohoto zákona,
 - c) určena pro účely DPH v souladu s právními předpisy některého členského státu vyjma Spojeného království, nebo
 - d) [OMISSIS],

a služby jsou touto osobou přijaty jinak než výlučně pro soukromé účely.“

14 Ustanovení § 8 [ZDPH 1994] zakotvuje mechanismus přenesení daňové povinnosti, přičemž jeho relevantní část zní následovně:

- „1) V případě, že jsou služby poskytnuty osobou, která je usazena v jiném státě než ve Spojeném království, za okolností, kdy se použije tento odstavec, se tento zákon použije takovým způsobem, jako kdyby (namísto poskytnutí těchto služeb touto osobou):
- a) byly tyto služby poskytnuty příjemcem ve Spojeném království v rámci podnikání vykonávaného příjemcem nebo na podporu tohoto podnikání a

- b) poskytnutí těchto služeb bylo zdanitelným plněním.
- 2) Odstavec 1 výše se použije, pokud:
- a) příjemcem je relevantní podnikatelský subjekt usazený ve Spojeném království a
 - b) místo poskytnutí služby je uvnitř Spojeného království a, pokud se na poskytnutí služby vztahuje některé z ustanovení části 1 nebo 2 přílohy 4A, příjemce je zaregistrován dle tohoto zákona.
- 3) Plnění, jež se považují za plnění poskytnutá příjemcem podle odstavce 1 výše, nebudou považována za plnění poskytnutá touto osobou při určování jejího práva na odpočet daně uhrazené na vstupu podle § 26 odst. 1.“
- 15 Ustanovení § 43 upravuje skupiny pro účely DPH. Toto ustanovení zní následovně:
- „1) Považují-li se v souladu s [§ 43A až 43D] určité právnické osoby za členy skupiny, považuje se jakákoli činnost prováděná některým členem skupiny za činnost prováděnou zastupujícím členem a:
- a) nebude zohledněno žádné dodání zboží ani poskytnutí služby členem skupiny jinému členovi skupiny; a
 - b) plnění, na něž se nevztahuje písm. a) výše a představuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb členem skupiny, bude považováno za plnění poskytnuté zastupujícím členem a plnění, na něž se nevztahuje písm. a) výše a představuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb členovi skupiny, bude považováno za plnění poskytnuté zastupujícímu členovi; a
 - c) daň, která byla nebo má být odvedena členem skupiny při pořízení zboží z jiného členského státu nebo při dovozu zboží z místa mimo území členských států, bude považována za daň, která byla nebo má být odvedena zastupujícím členem, a předmětné zboží bude považováno:
 - i) v případě zboží pořízeného z jiného členského státu, pro účely § 73 odst. 7; a
 - ii) v případě zboží dovezeného z místa mimo území členských států, pro tyto účely a pro účely § 38,
- za zboží pořízené, resp. dovezené zastupujícím členem; dále platí, že všichni členové skupiny ponесou společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvedení daně, kterou je povinen odvést zastupující člen.“

- 16 Ustanovení § 43 odst. 1AA stanoví, že pokud:

- a) pro účely jakéhokoli opatření přijatého v tomto zákoně nebo na základě tohoto zákona (dále jen „**relevantní opatření**“) je podstatné, zda osoba, která plnění poskytuje či přijímá, nebo osoba, která zboží pořizuje nebo dováží, je osobou mající určité charakteristické vlastnosti,
- b) odstavec 1 písm. b) nebo c) výše se použije na jakékoli plnění, pořízení nebo dovoz a
- c) existuje rozdíl, který by byl podstatný pro účely relevantního opatření, mezi:
 - i) charakteristikami použitelnými na zastupujícího člena a
 - ii) charakteristikami použitelnými na subjekt, který by (kdyby nebylo tohoto ustanovení) byl považován pro účely tohoto zákona za subjekt poskytující předmětné plnění, provádějící pořízení nebo dovoz, resp. za osobu, které je plnění poskytováno,

bude mít relevantní opatření ve vztahu k tomuto plnění, pořízení nebo dovozu účinky, jako kdyby jedinou charakteristikou použitelnou na zastupujícího člena byla charakteristika ve skutečnosti použitelná na tento subjekt.“

- 17 Ustanovení § 43 odst. 1AB následně stanoví:

„Odstavec 1AA výše se nepoužije, pokud bude pro účely relevantního opatření podstatné to, zda je určitá osoba osobou povinnou k dani.“

- 18 Osвобоzení plnění týkajících se vzdělávání je obsaženo ve skupině 6 přílohy 9 ZDPH 1994, přičemž rozhodná část této skupiny se týká tohoto osvobození:

„SKUPINA 6 - VZDĚLÁVÁNÍ

Položka č.

- 1 Poskytování následujících plnění způsobilým subjektem:

- a) vzdělávání;

Poznámky:

- 1) Pro účely této skupiny je „způsobilým subjektem“:
- b) univerzita Spojeného království a jakákoli fakulta, instituce, škola nebo ústav, které jsou součástí této univerzity;“

Skutkové okolnosti a předmět řízení

- 19 Soud prvního stupně Spojeného království v této věci provedl důkazy svědeckými výpověďmi, ale nevyvodil ještě konečná skutková zjištění, dokud nebude Soudním dvorem Evropské unie rozhodnuto o předběžných otázkách. Vzhledem k potřebě objasnění toho, který test je potřeba použít s ohledem na okolnosti projednávané věci, nebyl dosud posuzován problém narušení hospodářské soutěže.
- 20 Společnost KIC je členem skupiny společností Kaplan, která poskytuje služby v oblasti vzdělávání a zaměstnávání. Má devět dceřiných společností ve Spojeném království (dále jen „**fakulty Kaplan**“), z nichž každá provozuje fakultu poskytující vysokoškolské vzdělání (dále jen „**mezinárodní fakulty**“) ve Spojeném království ve spolupráci se 17 univerzitami Spojeného království.
- 21 Daňová správa společnosti KIC potvrdila, že její dceřiné společnosti lze v současné době klasifikovat jako „univerzitní fakulty“ na základě provedení čl. 132 odst. 1) písm. i) směrnice o DPH do právního řádu Spojeného království. Fakulty Kaplan proto mají v současné době oprávnění nakládat se vzdělávacími službami, které poskytují studentům, jako se službami osvobozenými od daně.
- 22 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. University of York se na společnost KIC obrátila s návrhem vytvoření tohoto společného podniku.
- 23 Mezinárodní fakulty připravují studenty téměř výhradně ze zemí mimo Evropskou unii na vstup do bakalářských i magisterských programů na příslušných univerzitách. Většina jejich studentů pochází ze států jihovýchodní a východní Asie.
- 24 Jiné významné skupiny zaměřené na vzdělávání provozují podobné mezinárodní fakulty ve Spojeném království, jakož i jisté menší podniky. Každá spolupracuje s odlišnou skupinou univerzit Spojeného království za účelem přípravy mezinárodních studentů na tyto univerzity. Společnost KIC soutěží s těmito skupinami ve snaze přilákat mezinárodní studenty ke studiu na jejích mezinárodních fakultách a následnému postupu do studijních programů na jejích partnerských univerzitách. Řada univerzit Spojeného království provozuje své vlastní mezinárodní fakulty nezávisle na hlavních skupinách zaměřených na vzdělávání.
- 25 Každá mezinárodní fakulta společnosti KIC má svou vlastní řídicí a správní strukturu. Každá má zvláštní společnou správní radu, které předsedá univerzitní partner a která se skládá ze zástupců fakulty Kaplan i příslušné univerzity – a každá má společnou akademickou radu, které rovněž předsedá příslušná univerzita a jejími členy jsou zástupci společnosti KIC i příslušné univerzity. Pro každou mezinárodní fakultu schválí univerzitní partner vyučované vzdělávací

programy, které jsou pro každou fakultu odlišné, neboť připravují studenty na zvláštní magisterské programy na dané konkrétní univerzitě.

- 26 Mezinárodní fakulty získávají 85 % svých studentů prostřednictvím sítě 500 náborových zprostředkovatelů pro vzdělávání (dále jen „zprostředkovatelé“) v 70 zemích. Tito zprostředkovatelé hrají zásadní úlohu při náboru studentů, nabízení a propagaci studijních programů a poskytování poradenství a informací potenciálním budoucím studentům a jejich rodinám; rovněž poskytují studentům podporu při podávání žádostí o vízum za účelem pobytu a studia ve Spojeném království. Žádný ze zprostředkovatelů nemá výhradní vztah se členy skupiny Kaplan (seskupení sdílející náklady) a jsou oprávněni pracovat i pro přímé konkurenty fakult Kaplan, i přímo pro univerzity. Za své služby dostávají zprostředkovatelé provizi.
- 27 Až do září 2014 uzavírali zprostředkovatelé smluvní vztah přímo se společností KIC ve Spojeném království. Zprostředkovatelé spolupracovali přímo s marketingovými a přijímacími týmy ve společnosti KIC v Londýně za účelem náboru studentů na mezinárodní fakulty.
- 28 Do září 2014 podporovala KIC svou síť zprostředkovatelů prostřednictvím řady zastupitelských kanceláří zřízených na některých z jejích klíčových trhů, včetně Číny, Hongkongu, Indie a Nigérie. Tyto zastupitelské kanceláře poskytovaly zprostředkovatelům provozní podporu, včetně propagačních materiálů, školení ohledně nabízených institucí a studijních programů, přijímacích řízení a postupů pro zajišťování souladu, osobních setkání s potenciálními budoucími studenty a rodiči, dále pomoc při zodpovídání konkrétních otázek pokládaných potenciálními budoucími studenty, jakož i podporu na propagačních akcích. Do září 2014 byly zastupitelské kanceláře rovněž řízeny z londýnské kanceláře společnosti KIC. Zastupitelské kanceláře poskytovaly služby společnosti KIC za úplatu. Zastupitelské kanceláře jsou, s výjimkou jedné zastupitelské kanceláře ve Vietnamu, členy skupiny společností Kaplan.
- 29 Do září 2014 byla KIC povinna odvádět DPH ve Spojeném království na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti, a to jak ze služeb poskytovaných zprostředkovateli, tak ze služeb poskytovaných zastupitelskými kanceláři.
- 30 V říjnu 2014 založila skupina Kaplan společnost KPS v Hongkongu, která má 20 zaměstnanců (k prosinci 2018). I po založení společnosti KPS společnost KIC nadále funguje prostřednictvím sítě místních zastupitelských kanceláří a zprostředkovatelů jako třetích osob. Smluvní ujednání s místními zastupitelskými kanceláři a zprostředkovateli – třetími osobami však nyní spravuje společnost KPS. Společnost KPS je akciovou společností. Jedná se o společnost usazenou v Hongkongu. Akcionáři společnosti mají každý jednu akcii. Společnost KPS provozuje svou činnost na základě podmínek stanovených v akcionářské smlouvě. Současnými akcionáři společnosti KPS je shora zmíněných 9 fakult Kaplan (včetně UYIPC) – takže společnost KIC nepřímo vlastní téměř 94 % společnosti KPS, přičemž nepřímým vlastníkem zbývajících

akcií je University of York, a to prostřednictvím jejího většinového podílu v UYIPC. Společnost KPS neposkytuje služby subjektům, které nejsou členy daného seskupení sdílejícího náklady, s výjimkou služeb zprostředkovatele a zastupitelské kanceláře poskytovaných podniku North American Pathway skupiny Kaplan. Akcionářská smlouva byla změněna v letech 2015/2016, přičemž účelem novelizace bylo umožnit přistoupení UYIPC, přestože jejím většinovým vlastníkem je University of York.

- 31 Od roku 2014 uzavírá síť zastupitelských kanceláří a nezávislí zprostředkovatelé smluvní vztahy se společností KPS v Hongkongu a jí též poskytují své náborové služby. Společnost KPS převzala povinnosti, které dříve vykonávala společnost KIC v Londýně, a rovněž centralizuje některé funkce, které dříve vykonávala každá zastupitelská kancelář samostatně. Společnost KPS je rovněž odpovědná za řízení sítě zastupitelských kanceláří po celém světě. Od roku 2014 se síť zastupitelských kanceláří rozšířila a mezi společnostmi KPS a zastupitelskými kancelářemi došlo k nárůstu objemu činností, přičemž zastupitelské kanceláře se nyní zaměřují na každodenní řízení zprostředkovatelů. Předmětem sporu jsou proto tři typy plnění poskytovaných společností KPS společností KIC: zaprvé služby, které si společnost KPS obstarává od svých zprostředkovatelů, zadruhé služby, které si společnost KPS obstarává od zastupitelských kanceláří, a konečně služby týkající se záležitostí, jako je zajišťování souladu, společně s dalšími shora zmiňovanými činnostmi, například podporou zprostředkovatelů, které poskytuje sama společnost KPS společností KIC.
- 32 Společnost KPS má rovněž na starosti řízení zprostředkovatelů ve východní a jihovýchodní Asii. Společnost KPS poskytuje služby servisního střediska pro zprostředkovatele, které se nachází v blízkosti největších náborových trhů mezinárodních fakult a v témže časovém pásmu jako tyto trhy.
- 33 Mezi stranami není sporu o tom, že pro založení společnosti KPS v Hongkongu existovaly pádné obchodní důvody. Nikdo netvrdí, že společnost KPS je účelově vytvořeným subjektem, stejně tak daňové orgány Spojeného království nikterak nenaznačují, že založení společnosti KPS vede ke zneužívání práv.
- 34 Společnost KIC předložila vnitrostátnímu soudu důkazy, že mezinárodní fakulty Kaplan by neusilovaly o zajišťování náborových služeb od subjektu odlišného od společnosti KPS, a to ani v případě, že by společnost KIC neměla nárok na osvobození od daně za služby, které jí poskytuje společnost KPS.
- 35 Každá z fakult Kaplan je rovněž součástí skupiny pro účely DPH, s výjimkou UYIPC. S ohledem na skutečnost, že UYIPC nebyla dceřinou společností zcela ani většinově ve vlastnictví společnosti KIC, nemohla být součástí registrace skupiny pro účely DPH.
- 36 Každý zprostředkovatel fakturuje přímo společnosti KPS. Společnost KPS následně každého zprostředkovatele vyplácí. Přestože je společnost KIC zastupujícím členem skupiny pro účely DPH, jejímiž členy jsou fakulty Kaplan,

v praxi společnost KPS zvlášť účtuje každé fakultě Kaplan peněžní prostředky, které náležejí zprostředkovatelům za služby poskytnuté příslušné fakultě Kaplan. Společnost KPS účtuje každé fakultě Kaplan úplatu jak za své vlastní služby (např. zajišťování souladu), tak za služby, které si obstarává od zastupujících kanceláří na základě počtu studentů získaných pro danou fakultu. Společnost KPS vypočítává tyto částky tak, že sečte náklady a následně je vydělí na základě počtu studentů. Poté vystaví fakturu zvlášť každé fakultě Kaplan. Marketingové výdaje zprostředkovatelů jsou řízeny stejným způsobem. Provize zprostředkovatelů jsou však přímo spojeny s jednotlivými studenty a jsou účtovány cílově fakultě za daného studenta.

- 37 Za služby poskytované zprostředkovateli společnosti KPS, zastupujícími kanceláři společnosti KPS ani společností KPS samotnou se neúčtuje DPH. Společnost KIC tvrdí, že plnění poskytované mezi společností KPS a společností KIC je v důsledku uplatnění výjimky pro seskupení sdílející náklady zakotvené v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozeno od daně. Přestože tedy ke vzniku společnosti KPS v Hongkongu vedly obchodní důvody, mělo založení této společnosti za následek i to (má-li společnost KIC pravdu v tom, že má nárok na osvobození od daně za služby přijímané od společnosti KPS), že dochází k úspoře na DPH za služby dříve poskytované přímo zprostředkovateli a zastupujícími kanceláři společnosti KIC. Jak je však uvedeno výše, nikdo netvrdí, že společnost KPS je účelově vytvořeným subjektem, stejně tak daňové orgány Spojeného království nikterak nenaznačují, že založení společnosti KPS vede ke zneužívání práv.
- 38 Přejdeme-li nyní k předmětným otázkám, není sporu o tom, že společnost KPS poskytuje svým akcionářům, fakultám Kaplan, služby, které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito akcionáři mohli vykonávat činnosti osvobozené od daně. Stejně tak není sporu o tom, že metoda účtování zavedená společností KPS počítá s přesnou náhradou podílu každého akcionáře na společných výdajích.
- 39 Předmětem sporu nadále zůstávají čtyři klíčové záležitosti:
- a) zda se osvobození od daně za služby poskytované seskupením sdílejícím náklady jeho členům použije v situaci, kdy je dané seskupení sdílející náklady usazeno mimo území Spojeného království;
 - b) způsob, jakým by měl vnitrostátní soud posoudit, zda je takové osvobození od daně, je-li přípustné, s to narušit hospodářskou soutěž;
 - c) zda poskytování služeb seskupením sdílejícím náklady může v tomto případě splnit podmínky pro osvobození od daně za situace, kdy je toto seskupení sdílející náklady osobou povinnou k dani oddělenou od svých členů, avšak tito členové jsou součástí téže skupiny společností, a jsou proto navzájem propojeni nezávisle na jejich členství v seskupení sdílejícím náklady;

- d) zda lze uplatnit osvobození od daně, když jsou všichni členové seskupení sdílejícího náklady rovněž členy skupiny pro účely DPH, a jsou proto pouze jedinou osobou povinnou k dani, přičemž tato jediná osoba povinná k dani pro účely směrnice o DPH není členem daného seskupení sdílejícího náklady.

Nástin argumentace navrhovatelky

- 40 Společnost KIC uvádí, že osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady zakotvené v čl. 132 odst. 1) písm. f) lze uplatnit v přeshraničních případech. Může se uplatnit v případech, kdy je seskupení sdílející náklady usazeno v jednom členském státě EU, zatímco jeho členové jsou usazeni v jiném členském státě EU, resp. dokonce několika členských státech. Může se rovněž uplatnit (jako je tomu v případě společnosti KIC) v případech, kdy je seskupení sdílející náklady usazeno v třetí zemi (mimo Evropskou unii), zatímco jeho členové jsou usazeni v členském státě Unie (nebo vícero členských státech Unie). Toto tvrzení má oporu v pracovních dokumentech výboru pro DPH Evropské komise č. 450, 654, 856 a 883.
- 41 Přestože generální advokátka J. Kokott vyjádřila ve věci Aviva (C-605/15) a ve věci DNB Banka (C-326/15) názor, že osvobození od daně zakotvené v čl. 132 písm. 1) písm. f) by se mohlo použít pouze v případě, že by seskupení sdílející náklady i jeho členové byli usazeni ve stejném členském státě Unie, nebyl tento názor v žádném z uvedených případů přijat Soudním dvorem. Jak připustila sama generální advokátka, znění čl. 132 odst. 1 písm. f) neobsahuje omezení, které by požadovalo, aby byli seskupení sdílející náklady i jeho členové usazeni v jediném členském státě – zatímco jiná ustanovení hlavní směrnice o DPH s omezenou teritoriální působností (například článek 11) to ve svém znění výslovně uvádějí.
- 42 Umožnit osvobození od daně pouze seskupením sdílejícím náklady a členům, kteří jsou všichni usazeni ve stejném členském státě, by bylo v rozporu se základními svobodami (pokud jde o přeshraniční plnění mezi členskými státy). Takový přístup by byl rovněž v rozporu s účelem osvobození od daně (pokud jde o přeshraniční plnění v rámci seskupení sdílejících náklady usazených jak v členských státech, tak ve třetích zemích), jímž bylo zajistit, aby služby poskytované seskupením sdílejícím náklady nepodléhaly DPH, pokud poskytování těchto služeb přímo přispívá k výkonu činností ve veřejném zájmu prováděném jeho členy (viz rozsudky Soudního dvora ve věci Aviva, body 28 až 29, a ve věci DNB Banka, body 33 až 34).
- 43 Přiznání osvobození od daně za služby poskytované seskupením sdílejícím náklady usazeným v zemi mimo Evropskou unii členům tohoto seskupení usazeným v některém členském státě nebude působit obtíže při posuzování narušení hospodářské soutěže. Soudní dvůr již konstatoval ve věci C-8/01, Taksatorringen, že narušení hospodářské soutěže je potřeba posuzovat na úrovni alternativních dodavatelů pro členy seskupení sdílejícího náklady,

přičemž k takovému narušení nemůže dojít, pokud si bez ohledu na jakékoli zdanění nebo osvobození může být seskupení sdílející náklady jisto, že jeho členové zůstanou odběrateli i nadále. Z tohoto pohledu je nutno narušení hospodářské soutěže posuzovat z hlediska pravděpodobnosti, že budou členové seskupení sdílejícího náklady kupovat alternativní plnění v členském státě, kde jsou usazeni. I když je narušení hospodářské soutěže potřeba posuzovat z hlediska účinků osvobození od daně na příjemce podobných služeb, kteří nejsou členy daného seskupení sdílejícího náklady, nemůže k narušení hospodářské soutěže dojít, pokud mohou tito příjemci buď požádat o členství v tomto seskupení, nebo se připojit k jinému seskupení sdílejícímu náklady či takové seskupení založit, nebo využít jiných úspor na DPH, například plnění poskytovaných ústředím jeho pobočkám. Tuto otázku je opět nutno posoudit odkazem na trh v členském státě, kde jsou členové daného seskupení usazeni.

- 44 Pokud jde o požadavek, aby bylo seskupení sdílející náklady „nezávislým seskupením osob“, uvádí společnost KIC, že v takovém případě musí být takové seskupení osobou povinnou k dani, která je oddělená od svých členů. Není nutné, aby tito členové mezi sebou neměli úzké finanční, hospodářské nebo organizační vazby. Tento výklad je nutný ze čtyř důvodů. Zaprvé, ze znění čl. 132 odst. 1 písm. f) v anglickém, francouzském, španělském i německém znění je zřejmé, že nezávislým musí být ono seskupení, nikoli jednotlivé osoby. Zadruhé, tento výklad je v souladu s dřívější judikaturou Soudního dvora. Ani ve věci Aviva, ani ve věci DNB Banka, které se obě týkaly seskupení sdílejících náklady, jejichž členy byly výlučně společnosti z jediné skupiny společností, netvrdil Soudní dvůr ani generální advokátka J. Kokott, že tato podmínka „nezávislého seskupení osob“ znamená, že členové seskupení sdílejícího náklady musí být bez jakýchkoli vazeb na sebe navzájem, i na seskupení samotné. Zatřetí, ani smysl osvobození od daně nepožaduje, aby byli členové seskupení sdílejícího náklady nezávislí na sobě navzájem i na seskupení samotném. Účel osvobození je naplněn i v případě, kdy jsou členové seskupení sdílejícího náklady všichni členy téže skupiny společností, přičemž tito členové jsou nuceni spojovat své zdroje, aby mohli nakupovat vstupní zboží a služby – a poskytování těchto služeb seskupením sdílejícím náklady přímo přispívá k výkonu činností členů seskupení ve veřejném zájmu. Začtvrté, takový přístup by měl za následek vznik praktických problémů při určování úrovně nezávislosti, která by měla existovat mezi členy seskupení sdílejícího náklady, aby se osvobození od daně uplatnilo. Pokud by taková podmínka byla zamýšlena, pak by i samotné právní předpisy jistě obsahovaly konkrétní požadavky ohledně rozsahu přípustné vazby mezi členy seskupení sdílejícího náklady, právě proto, aby se zamezilo těmto praktickým problémům.
- 45 Společnost KIC uvádí, že osvobození od daně se uplatní i v případě, kdy jsou členové seskupení sdílejícího náklady všichni členy jediné skupiny pro účely DPH, tedy jedinou osobou povinnou k dani. Přestože seskupení sdílející náklady musí být osobou povinnou k dani oddělenou od svých členů, tito členové vůbec nemusí být sami osobami povinnými k dani, jak jasně plyne ze samotného znění čl. 132 odst. 1 písm. f). Aby proto bylo seskupení sdílející náklady „nezávislým seskupením osob“, postačí, pokud se členy tohoto seskupení stanou dvě nebo více

fyzických či právnických osob. Je potřeba zopakovat, že tento závěr je v souladu s účelem osvobození od daně.

- 46 Skutečnost, že dle vnitrostátního práva byla jedinou osobou povinnou k dani, již byla plnění poskytována, společnost KIC, která sama o sobě členem seskupení sdílejícího náklady nebyla, je pro uplatnění unijního osvobození od daně dle čl. 132 odst. 1 písm. f) nerozhodná. Bylo to Spojené království, které se rozhodlo implementovat problematiku seskupování pro účely DPH, a to na základě fikce, že plnění přijímá a poskytuje zastupující člen, přestože jsou ve skutečnosti užívána fakultami Kaplan. A Spojené království rovněž tento problém vyřešilo tím, že v § 43 odst. 1AA ZDPH uznalo, že od právní fikce vytvořené seskupováním pro účely DPH může být upuštěno, pokud to jiná ustanovení právních předpisů Spojeného království týkajících se DPH požadují.

Shrnutí argumentace daňové správy

- 47 Otázkou, zda se osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady může uplatnit v přeshraničních věcech, se přímo zabývají dvě stanoviska generální advokátky, a to ve věci C-326/15, DNB Banka, a ve věci C-605/15, Aviva. Stanovisko generální advokátky ve věci Aviva obsahuje podrobné vysvětlení, proč by mělo být osvobození od daně vykládáno tak, že brání jeho použití na přeshraniční transakce mezi seskupeními sdílejícími náklady, která se nenacházejí ve stejném členském státě jako jejich členové (či někteří z nich), a dále proč je ještě méně obhajitelné použití osvobození od daně mimo rámec Evropské unie. Daňová správa se opírá o stanovisko ve věci Aviva, body 36 až 67, a o stanovisko ve věci DNB Banka, bod 47. Je nutno si uvědomit, že stanovisko generální advokátky ve věci Aviva bylo předneseno na pozadí rámce skutkového stavu ve věci Aviva i DNB Banka.
- 48 Daňová správa tvrdí, že tento případ názorně ilustruje napětí mezi ustanoveními článku 11 na jedné straně, který připouští skupiny pro účely DPH a dovoluje, aby bylo se skupinami společností, které jsou navzájem úzce propojeny, zacházeno jako s jedinou osobou povinnou k dani pro účely DPH, a ustanoveními upravujícími osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady na straně druhé. Společnosti ve skupině pro účely DPH jsou v tomto případě součástí skupiny společností. Taková skupina, která dovážela služby od subjektu z Hongkongu, jako je společnost KPS, by byla povinna odvádět za tyto služby DPH v důsledku přenesení daňové povinnosti. Takový subjekt, i kdyby patřil do téže skupiny společností jako společnost KPS, by se nemohl stát členem této skupiny pro účely DPH a ustanovení, která účinně nepřihlížejí k transakcím mezi členy téže skupiny, protože jsou jednou a toutéž osobou povinnou k dani, by se nepoužila. Tím, že se společnost KPS stane seskupením sdílejícím náklady, dochází k úplnému vyloučení mechanismu přenesení daňové povinnosti za situace, kdy plnění zůstávají mezi subjekty v rámci téže skupiny společností.

- 49 Na tento rozpor poukazuje generální advokátka ve svém stanovisku ve věci Aviva, body 46 až 49, a daňová správa uvádí, že tento rozpor jasně vyniká na pozadí skutkových okolností tohoto případu.
- 50 Ve vztahu k narušení hospodářské soutěže Soudní dvůr již dříve uvedl, že otázku, zda je pravděpodobné, že osvobození od daně povede k narušení hospodářské soutěže, je potřeba zodpovědět rozbořením toho, zda samotné přiznání tohoto osvobození od daně vede ke vzniku reálné možnosti takového narušení. Pokud se osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady vůbec použije, je otázkou řešenou v této věci to, jak je potřeba tento test použít na případ, kdy se seskupení sdílející náklady nachází v Hongkongu, zatímco členové skupiny jsou ve Spojeném království. Společnost KIC uvádí, že tento problém lze vyřešit jednoduše zodpovězením otázky, zda by členové této skupiny vyhledávali tyto služby jinde, pokud by se žádné osvobození od daně neuplatnilo. Není žádný důvod pro takovýto restriktivní přístup. Analýza by měla být prováděna na vnitrostátní úrovni odpovídající dodavatelům, kteří poskytují podobné druhy plnění (viz C-288/07, Isle of Wight Council, viz též bod 123 stanoviska generálního advokáta ve věci C-8/01, Taksatorringen). V bodu 50 a násl. svého stanoviska ve věci Aviva poukazuje generální advokátka na řadu obtíží, které tento přístup vyvolává, pokud se seskupení sdílející náklady nachází v zemi mimo Evropskou unii.
- 51 Třetí otázkou je, zda osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady lze použít na skupiny, které jsou již utvořeny jako členové skupiny společností a které jsou tudíž propojeny právními, finančními a organizačními vazbami. Účelem tohoto osvobození od daně je zabránit narušení hospodářské soutěže, kterému čelí nezávislí provozovatelé, když jsou, pravděpodobně z důvodu své velikosti, neschopni obstarat si služby z vnitřních zdrojů a místo toho jsou nuceni je poptávat na otevřeném trhu. Takoví obchodníci nesou břemeno DPH za tyto služby, když vykonávají činnosti osvobozené od daně, ale jsou tohoto břemena zbaveni, pokud spolupracují s jinými a vytvoří strukturu za účelem poskytování těchto plnění členům na neziskovém základě. Daňová správa uvádí, že uplatnění osvobození od daně na osoby, které jsou již vytvořeny jako skupina, jde jednoduše nad rámec tohoto účelu a do rozsahu působnosti osvobození od daně nespadá.
- 52 Čtvrtým problémem je, že v případě některých období, na něž se posouzení v tomto případě vztahuje, existovala pouze jediná osoba povinná k dani, která byla příjemcem plnění poskytovaných společnostmi KPS. Tato plnění tak nebyla poskytována členům skupiny, ale pouze jediné osobě. Tato situace nespadá do rozsahu působnosti osvobození od daně, které vyžaduje, aby byly služby poskytovány členům. Dále, společnost KIC, která byla onou jedinou osobou povinnou k dani ve Spojeném království, již byla plnění poskytována, nebyla sama členem předmětného seskupení sdílejícího náklady. Také z tohoto důvodu osvobození od daně použít nelze.

Rozhodná judikatura

- 53 Soudní dvůr doposud neměl příležitost ozřejmit územní působnost osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady, resp. tedy příležitost zabývat se správným uplatňováním požadavku, aby osvobození od daně nebylo s to narušit hospodářskou soutěž v případě přeshraničního plnění, kdy je seskupení sdílející náklady usazeno ve třetí zemi (mimo Unii). Generální advokátka se ve věcech C-326/15, DNB Banka, a C-605/15, Aviva, zabývá územní působností osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady při zodpovídání otázek týkajících se smyslu narušení hospodářské soutěže v souvislosti s osvobozením od daně pro seskupení sdílející náklady, nicméně takto položenými otázkami se Soudní dvůr ve svých rozsudcích nezabýval, neboť to nebylo nutné. Problém narušení hospodářské soutěže byl již dříve posuzován Soudním dvorem ve věci C-8/01, Taksatorringen, jakož i generální advokátkou ve věci Aviva.

Usnesení soudu prvního stupně Spojeného království

- 54 Po posouzení problémů předestřených v rámci řízení o opravném prostředku na jednání dne 15. a 16. ledna 2019 rozhodl soud prvního stupně Spojeného království tak, že vyřízení tohoto opravného prostředku závisí na vyřešení několika otázek týkajících se výkladu osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady a že by měl podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, aby Soudní dvůr odpověděl na následující otázky.

Předběžné otázky

1. Jaká je územní působnost osvobození od daně zakotveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES? Zejména: i) vztahuje se toto osvobození i na seskupení sdílející náklady, které je usazeno v jiném členském státě, než je členský stát nebo členské státy členů tohoto seskupení? A pokud ano: ii) vztahuje se i na seskupení sdílející náklady, které je usazeno v zemi mimo Unii?
2. Pokud je osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady v zásadě použitelné i na subjekt usazený v členském státě odlišném od členského státu, kde je usazen jeden nebo vícero členů tohoto seskupení, jakož i na seskupení sdílející náklady usazené v zemi mimo Unii, jakým způsobem je potřeba uplatnit požadavek, aby toto osvobození od daně nebylo s to narušit hospodářskou soutěž? Konkrétně to znamená následující:
 - a) Vztahuje se tento požadavek na potenciální narušení, které ovlivňuje jiné příjemce podobných služeb, kteří nejsou členy daného seskupení sdílejícího náklady, nebo se vztahuje pouze na potenciální narušení, které ovlivňuje potenciální alternativní poskytovatele služeb členům seskupení sdílejícího náklady?

- b) V případě, že se vztahuje pouze na jiné příjemce, může existovat reálná možnost narušení v případě, že jiní příjemci, kteří nejsou členy daného seskupení sdílejícího náklady, mohou buď požádat o členství v tomto seskupení, nebo založit své vlastní seskupení sdílející náklady za účelem obstarání podobných služeb, či dosáhnout rovnocenných úspor na DPH jinými způsoby (například zřízením pobočky v předmětném členském státě nebo třetí zemi)[?]
- c) V případě, že se vztahuje pouze na jiné poskytovatele, je potřeba skutečnou možnost narušení posuzovat na základě určení, zda si může být seskupení sdílející náklady jisto, že jeho členové zůstanou odběrateli i nadále, bez ohledu na použitelnost osvobození od daně – tedy posuzovat tuto možnost odkazem na přístup alternativních poskytovatelů na vnitrostátní trh, kde jsou usazeni členové daného seskupení sdílejícího náklady? Pokud ano, je relevantní, zda si je toto seskupení sdílející náklady jisto, že jeho členové zůstanou odběrateli, protože jsou součástí téže skupiny společností[?]
- d) Mělo by být potenciální narušení posuzováno na vnitrostátní úrovni ve vztahu k alternativním poskytovatelům ve třetím státě, kde je seskupení sdílející náklady usazeno?
- e) Nese daňový orgán v Evropské unii, který uplatňuje směrnici o DPH, důkazní břemeno ohledně prokázání pravděpodobnosti narušení hospodářské soutěže?
- f) Je daňový orgán v Unii povinen zadat konkrétní znalecké posouzení trhu třetího státu, kde je seskupení sdílející náklady usazeno?
- g) Lze existenci skutečné možnosti narušení hospodářské soutěže prokázat určením komerčního trhu v dané třetí zemi?

3. Může se osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady uplatnit za skutkových okolností projednávané věci, kdy jsou členové tohoto seskupení navzájem propojeni hospodářskými, finančními či organizačními vztahy?

4. Může se osvobození od daně pro seskupení sdílející náklady 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, zastupující člen, jemuž jsou (podle vnitrostátního práva) služby poskytovány, není členem daného seskupení sdílejícího náklady? A v případě, že odpověď odlišná bude, je tento rozdíl eliminován, když vnitrostátní právo stanoví, že zastupující člen má vlastnosti a postavení členů seskupení

sdílejícího náklady pro účely uplatnění osvobození od daně pro takové seskupení?

Dne 29. ledna 2019

PRACOVNÍ DOKUMENT