

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 23. apríla 2020 (1)

Vec C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

<návrh na zažatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupový súd (daňová komora), Spojené kráľovstvo]>

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie od dane – článok 132 ods. 1 písm. f) – Služby poskytované nezávislou skupinou zdierajúcou náklady jej členom – Územná pôsobnosť – Skupina so sídlom v tretej krajine – Pojem narušenie hospodárskej súťaže – Vzťah ku skupinovému zdaneniu (článok 11)“

I. Úvod

1. Táto vec sa opäť týka oslobodenia od dane takzvaných skupín zdierajúcich náklady [článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH], ktorá bola v poslednej dobe opakovane predmetom judikatúry Súdneho dvora.(2) Uvedené ustanovenie oslobodzuje od dane služby skupiny poskytované jej členom za predpokladu, že táto skupina len prenáša presne určené náklady týchto služieb na svojich členov (tzv. Cost Sharing Group – v ďalšom texte označovaná vnútroštátnym súdom aj ako „CSG“).

2. Prejednávaná vec sa vyznačuje tým, že skupina má svoje sídlo v Hongkongu, a teda v tretej krajine, pričom jej členmi sú dcérske spoločnosti skupiny podnikov, všetky so sídlom v Spojenom kráľovstve. Takmer všetci uvedení členovia tvoria spolu s ostatnými dcérskymi spoločnosťami skupiny podnikov v Spojenom kráľovstve jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH v zmysle článku 11 smernice o DPH. V tomto konaní sa má preto objasniť, či má článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH aj cezhraničné účinky a či sa uplatní aj na skupiny so sídlom v tretích krajinách. Ak by šlo o takýto prípad, je potrebné objasniť vzťah tohto oslobodenia od dane k zdaneniu jedinej zdaniteľnej osoby na účely DPH, čo vedie zároveň k tomu, že sa služby v rámci takejto skupiny nezdania.

3. Podstatný hospodársky význam má najmä prvá otázka. Zvolený model so zapojením tretej krajiny, ktorá tak ako v prejednávanej veci nepozná da? z pridanej hodnoty, poskytuje skupine možnosť, aby takmer všetky služby nadobudla bez zaťaženia DPH a následne ich v režime oslobodenia od dane ďalej postúpila na svojich členov v Spojenom kráľovstve. Ak títo členovia tak ako v prejednávanej veci nemajú právo na odpustenie dane, z tohto postupu pre nich vyplýva nezanedbateľná možnosť úspory dane.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie tvoria články 11, 131 a článok 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)(3).

5. Článok 11 ods. 1 smernice o DPH členským štátom umožňuje:

„Po porade s poradným výborom pre da? z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor pre DPH‘) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.“

6. Článok 131 smernice o DPH upravuje vo všeobecnosti oslobodenia od dane:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

7. V súlade s článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v kapitole 2 upravujúcej oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu členské štáty oslobodia od DPH tieto transakcie:

„Služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie tejto činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže“.

B. Právo Spojeného kráľovstva

8. Oslobodenie skupín od dane bolo do vnútroštátneho právneho poriadku prebraté prijatím Group 16, Schedule 9 VATA 1994. Podľa tohto ustanovenia sa oslobodia od dane:

„Bod 1.

Poskytovanie služieb nezávislými skupinami osôb, ak je splnená každá z nasledujúcich podmienok:

- a) každá z týchto osôb je osoba, ktorá vykonáva 'innos' (,relevantnú 'innos'), ktorá je oslobodená od DPH alebo vo vzťahu ku ktorej táto osoba nevystupuje ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice Rady 2006/112/ES;
- b) poskytovanie služieb sa uskutočňuje na účely obstarania služieb pre členov skupiny, ktoré sú priamo potrebné na uskutočňovanie relevantnej 'innosti;
- c) skupina požaduje od svojich členov iba presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch a
- d) oslobodenie poskytovania od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže“.

9. Ustanovenie § 43 vychádza z článku 11 ods. 1 smernice o DPH a upravuje skupiny na účely DPH. Stanovuje:

„1. Ak sa podľa [§ 43A až 43D] akékoľvek právnické osoby považujú za členov skupiny, každá podnikateľská 'innos' vykonávaná členom skupiny sa bude považovať za 'innos' vykonávanú zastupujúcim členom a

- a) akákoľvek dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb členom skupiny inému členovi skupiny nebude zohľadnená a
- b) akékoľvek plnenie, na ktoré sa nevzťahuje písmeno a) vyššie a predstavuje dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb od člena alebo členovi skupiny, sa bude považovať za plnenie od zastupujúceho člena alebo zastupujúcemu členovi a
- c) DPH uhradená alebo splatná členom skupiny z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu alebo dovozu tovaru z miesta mimo členských štátov sa bude považovať za uhradenú alebo splatnú zastupujúcim členom a tovar sa bude považovať
 - (i) v prípade tovaru nadobudnutého z iného členského štátu na účely § 73 ods. 7 a
 - (ii) v prípade tovaru dovezeného z miesta mimo členských štátov na tieto účely a na účely § 38

za nadobudnutý, alebo prípadne dovezený zastupujúcim členom; všetci členovia skupiny budú spoločne a nerozdielne zodpovední za akúkoľvek DPH splatnú od zastupujúceho člena.“

10. Ustanovenie § 43(1AA) znie:

„Ak

- a) je na účely niektorého ustanovenia podľa tohto zákona ('aleť len ,relevantné ustanovenie') rozhodujúce, či osoba ktorá uskutočňuje dodávku alebo ktorej je dodávka určená, alebo osoba, ktorá tovar nadobúda alebo dováža, je osobou spĺňajúcou určité osobitné vlastnosti,
- b) odsek 1) písm. b) alebo c) vyššie sa vzťahuje na každé plnenie, nadobudnutie alebo dovoz a
- c) existuje rozdiel, ktorý by bol významný na účely relevantného ustanovenia medzi
 - (i) vlastnosťami vzťahujúcimi sa na zastupujúceho člena a

(ii) vlastnosťami vzťahujúcimi sa na subjekt, ktorý by bol (okrem tohto §) považovaný na účely tohto zákona za dovozcu, nadobúdateľa alebo dovozcu, alebo prípadne za subjekt, ktorému je dodávka určená,

relevantné ustanovenie sa bude vzťahovať na toto plnenie, nadobudnutie alebo dovoz v takom zmysle, ako keby jedinou vlastnosťou vzťahujúcou sa na zastupujúceho člena bola vlastnosť, ktorá sa v skutočnosti vzťahuje na daný subjekt.“

11. Ustanovenie § 43(1AB) ďalej stanovuje:

„Odsek (1AA) sa neuplatňuje, pokiaľ je na účely relevantného ustanovenia podstatné to, či osoba je zdaniteľnou osobou.“

III. Skutkový stav

12. Odvolateľka vo veci samej, Kaplan International Colleges UK Limited (ďalej len „KIC“), pôsobí ako holdingová spoločnosť ostatných spoločností v rámci skupiny Kaplan, ktorá poskytuje vzdelávacie služby. Má viaceré dcérske spoločnosti v Spojenom kráľovstve. Tieto spoločnosti prevádzkujú v Spojenom kráľovstve v spolupráci s univerzitami v Spojenom kráľovstve vzdelávaciu inštitúciu poskytujúcu vyššie vzdelávanie (ďalej len „medzinárodné vzdelávacie inštitúcie“).

13. Daňový správny orgán (Her Majesty's Revenue and Customs – ďalej len „HMRC“) spoločnosti KIC potvrdil, že jej dcérske spoločnosti sú v súvislosti ako „univerzitné vzdelávacie inštitúcie“ oprávnené zaobchádzať so vzdelávacími službami, ktoré poskytujú študentom, ako so službami oslobodenými od DPH.

14. Okrem University of York International Pathway College (ďalej len „UYIPC“), ktorá z veľkej časti patrí (v rozsahu 55 %) k University of York, sú všetky medzinárodné vzdelávacie inštitúcie v 100 % vlastníctve spoločnosti KIC.

15. Každá z medzinárodných vzdelávacích inštitúcií spoločnosti KYC má vlastnú štruktúru riadenia a správy. Partnerská univerzita schvaľuje pre každú medzinárodnú vzdelávaciu inštitúciu vzdelávacie programy. Medzinárodné vzdelávacie inštitúcie naberajú 85 % svojich študentov prostredníctvom siete 500 vzdelávacích náborových zástupcov (ďalej len „zástupcovia“) v 70 krajinách. Žiadny z týchto obchodných zástupcov nepôsobí výhradne pre skupinu Kaplan. Obchodní zástupcovia sú oprávnení vykonávať činnosť aj pre priamych konkurentov medzinárodných vzdelávacích inštitúcií, vrátane univerzít. Obchodní zástupcovia za svoje služby dostávajú províziu. KIC v tejto súvislosti podporovala svojich obchodných zástupcov prostredníctvom viacerých zastupiteľských kancelárií na niektorých kľúčových trhoch vrátane Číny, Hongkongu, Indie a Nigérie. Zastupiteľské kancelárie poskytovali obchodným zástupcom prevádzkovú podporu okrem iného v podobe marketingových materiálov, školení týkajúcich sa ponúkaných inštitúcií a študijných odborov, vrátane prijímacích postupov a podmienok, atď.

16. Do októbra 2014 uzatvárali obchodní zástupcovia zmluvy priamo so spoločnosťou KIC v Spojenom kráľovstve. Do októbra 2014 podliehali služby poskytované obchodnými zástupcami a zastupiteľskými kancelárkami vzhľadom na miesto poskytnutého plnenia v Spojenom kráľovstve, miestnej DPH. Na základe s tým súvisiaceho prenosu daňovej povinnosti na príjemcu, vznikla spoločnosti KIC povinnosť odviesť uvedenú DPH. Keďže KIC nemá v súvislosti so svojimi nezdaniteľnými transakciami právo na odpísanie dane, bolo toto zaťaženie DPH konečné.

17. V októbri 2014 založili medzinárodné vzdelávacie inštitúcie (vrátane UYIPC) spoločnosť

Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (ďalej len „KPS“). KPS je kapitálovou spoločnosťou so sídlom v Hongkongu. KIC vlastní nepriamo takmer 94 % podielu v KPS, pričom zvyšok obchodného kapitálu spoločnosti vlastní nepriamo University of York, a to prostredníctvom svojho väčšinového podielu v UYIPC. KIC nie je členom skupiny (KPS).

18. Od založenia KPS pôsobí KPS aj naďalej prostredníctvom siete miestnych zastupiteľských kancelárií a nezávislých obchodných zástupcov. Zmluvné dohody s miestnymi zastupiteľskými kancelárkami a nezávislými obchodnými zástupcami však v súčasnosti zaväzujú už len KPS. Od roku 2014 poskytovala náborové služby pre KPS jednak sieť zastupiteľských kancelárií a jednak nezávislí obchodní zástupcovia.

19. Z vyššie uvedeného vyplývajú na vstupe tieto dôsledky: za miesto poskytnutia služby sa už viac nepovažuje Spojené kráľovstvo, ale v prípade, ak by na území Hongkongu platili rovnaké právne predpisy v oblasti DPH, ako platia na území Únie, miestom poskytnutia služby by bol Hongkong. Tieto služby by teda podliehali miestnej DPH, ak by existovala. Nejde však o takýto prípad. V tomto rozsahu nadobúda KPS služby v Hongkongu bez zaťaženia DPH.

20. Na výstupe KPS neposkytuje nečlenom takmer žiadne služby. KPS teda v podstate prevzala úlohy, ktoré v minulosti plnila KIC v Londýne (Spojené kráľovstvo). KPS je okrem toho zodpovedná za správu celosvetovej siete zastupiteľských kancelárií.

21. Podľa vnútroštátneho súdu existujú tri druhy služieb, ktoré v súčasnosti KIC poskytuje pre KPS: po prvé služby poskytované obchodnými zástupcami, po druhé služby poskytované zastupiteľskými kancelárkami pre KPS a po tretie služby KPS súvisiace so záležitosťami, akými je kontrola dodržiavania predpisov a zvyšné vyššie uvedené činnosti, ako napríklad podpora obchodných zástupcov.

22. KIC vnútroštátnemu súdu predložila dôkazy o tom, že medzinárodné vzdelávacie inštitúcie nemali záujem o poskytovanie náborových služieb inými spoločnosťami, ako KPS. Z toho inými slovami vyplýva: skupina má istotu, že dopyt po jej službách pokryjú jej členovia.

23. KPS fakturuje každej z medzinárodných vzdelávacích inštitúcií sumy, ktoré je povinná zaplatiť obchodným zástupcom za služby poskytnuté príslušnej vzdelávacej inštitúcii. KPS fakturuje vzdelávacej inštitúcii aj svoje vlastné služby (napr. takzvané služby v oblasti dodržiavania predpisov) a tiež služby zastupiteľských kancelárií, a to podľa počtu študentov získaných pre danú vzdelávaciu inštitúciu. Pri výpočte vydolí KPS súčet celkových nákladov počtom študentov. Marketingové náklady obchodných zástupcov sa posudzujú rovnako. Provízie obchodných zástupcov však na rozdiel od toho možno priradiť k jednotlivým študentom a fakturujú sa priamo vzdelávacej inštitúcii, ktorú bude študent navštevovať. Pri tejto príležitosti sa celkovo neúčtuje nijaká DPH.

24. Zo založenia skupiny v Hongkongu teda pre jej členov so sídlom v Spojenom kráľovstve vyplynie úspora splatnej DPH za služby poskytované v minulosti pre KIC a v súčasnosti pre KPS obchodnými zástupcami a zastupiteľskými kancelárkami v celom rozsahu.

25. Podľa vnútroštátneho súdu nie je sporné, že pre založenie spoločnosti KPS v Hongkongu existovali dobré prevádzkové ekonomické dôvody. Účastníci konania netvrdia, že by KPS bola umelo vytvoreným subjektom a HMRC nenamieta, že by založenie spoločnosti KPS predstavovalo zneužitie práva. Taktiež nie je sporné, že KPS poskytuje svojim členom, medzinárodným vzdelávacím inštitúciam, služby priamo na účely výkonu ich činností oslobodených od dane a že metóda fakturácie, ktorú využíva KPS, umožňuje presnú úhradu podielu každého člena na spoločných výdavkoch.

26. Okrem UYIPC sú všetky medzinárodné vzdelávacie inštitúcie zároveň členmi skupiny na účely DPH, ktorej zastupujúcim členom je KIC.

27. HMRC vyrubil v daňovom výmere z 21. apríla 2017 za obdobie od októbra 2014 do júla 2016 splatnú DPH vo výške 5 252 264 libier šterlingov (GBP) a v daňovom výmere z 22. mája 2017 za október 2016 splatnú DPH vo výške 590 000 GBP. Ako odôvodnenie HMRC uviedol, že služby, ktoré KPS poskytuje pre KIC, viac nepatria do pôsobnosti oslobodenia od DPH pre skupiny zdierajúce náklady, a preto sa uplatnia ustanovenia o prenose daňovej povinnosti. Keďže transakcie tejto skupiny sú v prevažnej miere oslobodené od dane z obratu, nemožno si splatnú daň odpísať ani ako daň na vstupe.

28. Písomným podaním z 28. septembra 2017 podala KIC odvolania proti vyššie uvedeným výmerom.

IV. Prejudiciálne konanie

29. First-Tier Tribunal (prvostupový súd, Spojené kráľovstvo) prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru formou návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ tieto otázky:

1. Aká je územná pôsobnosť oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice Rady 2006/112/ES? Predovšetkým (i) vzťahuje sa toto oslobodenie od dane na skupinu zdierajúcu náklady, ktorá je usadená v členskom štáte inom, ako je členský štát alebo členské štáty členov skupiny zdierajúcej náklady? Ak áno (ii) vzťahuje sa aj na skupiny zdierajúce náklady, ktoré sú usadené mimo EÚ?

2. Ak sa oslobodenie od dane pre skupiny zdierajúce náklady v zásade môže uplatňovať na subjekty usadené v inom členskom štáte, ako je členský štát jedného alebo viacerých členov skupiny zdierajúcej náklady, a aj na skupinu zdierajúcu náklady usadenú mimo EÚ, ako sa má uplatňovať kritérium, že oslobodenie od dane nemá spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže? Predovšetkým:

a) týka sa toto kritérium potenciálneho narušenia, ktoré ovplyvní iných príjemcov podobných služieb, ktorí nie sú členmi skupiny zdierajúcej náklady, alebo sa týka len potenciálnych narušení, ktoré ovplyvnia potenciálnych alternatívnych poskytovateľov poskytujúcich služby členom skupiny zdierajúcej náklady?

b) Ak sa toto kritérium týka len iných príjemcov, môže existovať reálna možnosť narušenia, ak iní príjemcovia, ktorí nie sú členmi skupiny zdierajúcej náklady, sa môžu buď uchádzať o členstvo v predmetnej skupine zdierajúcej náklady, alebo môžu vytvoriť vlastnú skupinu zdierajúcu náklady, aby získali podobné služby alebo využili podobné úspory na DPH inými metódami (napríklad zriadením pobočky v predmetnom členskom štáte alebo treťom štáte)?

c) Ak sa toto kritérium týka len iných poskytovateľov, má sa na účely posúdenia reálnej možnosti narušenia objasniť, či si skupina zdierajúca náklady s úmyslom udrží svojich členov ako zákazníkov, bez ohľadu na dostupnosť oslobodenia od DPH – a má sa preto posudzovať vzhľadom na prístup alternatívnych poskytovateľov na vnútroštátny trh, na ktorom sú členovia skupiny zdierajúcej náklady usadení? Ak áno, je podstatné, či si skupina zdierajúca náklady s úmyslom udrží svojich členov ako zákazníkov, pretože sú súčasťou tej istej skupiny spoločností?

- d) Malo by sa potenciálne narušenie posudzovať na vnútroštátnej úrovni vo vzťahu k alternatívnym poskytovateľom v tretej krajine, v ktorej je skupina zdieľajúca náklady usadená?
- e) Má daňový orgán v EÚ, ktorý vykonáva smernicu o DPH, znášať dôkazné bremeno pri stanovovaní pravdepodobnosti vzniku narušenia?
- f) Je potrebné, aby si daňový orgán v EÚ nechal vypracovať špecifický znalecký posudok trhu v treťom štáte, v ktorom je usadená skupina zdieľajúca náklady?
- g) Môže existencia reálnej možnosti narušenia byť stanovená na základe identifikácie komerčného trhu v treťom štáte?
3. Môže sa oslobodenie od dane pre skupiny zdieľajúce náklady uplatňovať aj v prípade tejto veci, ak sú členovia skupiny zdieľajúcej náklady vzájomne prepojení ekonomickými, finančnými alebo organizačnými väzbami?
4. Môže sa oslobodenie od dane pre skupiny zdieľajúce náklady uplatňovať aj v prípade, ak členovia vytvorili skupinu na účely DPH, ktorá je jednou zdaniteľnou osobou? Je podstatné, či je KIC, zastupujúci člen, ktorému sa (vzhľadom na vnútroštátne právne predpisy) poskytujú služby, členom skupiny zdieľajúcej náklady? Ak je to podstatné, odstráni sa tento rozdiel vnútroštátnym právnym predpisom stanovujúcim, že zastupujúci člen má vlastnosti a postavenie členov skupiny zdieľajúcej náklady na účely uplatňovania oslobodenia od dane pre skupiny zdieľajúcej náklady?
30. V konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky Kaplan International Colleges UK Limited, Spojené kráľovstvo a Európska komisia a zúčastnili sa tiež na pojednávaní, ktoré sa konalo 23. januára 2020.

V. Právne posúdenie

31. Spolu 11 otázok vnútroštátneho súdu sa v zásade dotýka troch tematických okruhov. Prvá otázka sa týka územnej pôsobnosti ustanovenia o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH (pozri časť A). Druhá otázka, zložená zo siedmich podotázok, sa týka výkladu znaku skutkovej podstaty, v zmysle ktorého nedošlo k narušeniu hospodárskej súťaže podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH (pozri časť B). Tretia a štvrtá otázka sa dotýkajú vzťahu medzi oslobodením od dane v prípade skupiny podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH a skupinovým zdanením v zmysle článku 11 smernice o DPH (pozri časť C).

A. O územnej pôsobnosti ustanovenia o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH (prvá otázka)

32. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa ustanovenie o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH vzťahuje aj na skupiny so sídlom v inom ako členskom štáte, v ktorom sú usadení jej členovia, a ak áno, či takýto záver platí aj v tom prípade, ak je skupina usadená mimo územia Únie.

33. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že skupina (KPS) má svoje sídlo v Hongkongu, a teda mimo územia členského štátu. Prvá časť otázky má teda hypotetický charakter, a preto je neprípustná.⁽⁴⁾ Vzhľadom na to je potrebné odpovedať len na druhú časť tejto otázky. Skôr, ako sa budem zaoberať územnou pôsobnosťou ustanovenia (pozri časť 2), je potrebné posúdiť, či je vôbec daná jeho osobná pôsobnosť (pozri časť 1).

1. **Podmienka: Služby skupiny poskytované jej členom**

34. Oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa totiž týka len služieb skupiny poskytovaných jej členom. V zmysle návrhu na začatie prejudiciálneho konania poskytuje KPS pre KIC tri rôzne druhy služieb (pozri bod 21). KIC však práve nie je členom skupiny (pozri bod 17). Už v tomto ohľade by sa ustanovenie o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH vôbec neuplatnilo.

35. Na druhej strane vnútroštátny súd zdôrazňuje, že faktúry boli vystavené pre medzinárodné vzdelávacie inštitúcie. Tieto sú členmi skupiny. A zo znenia štvrtej otázky vyplýva, že KIC sa podľa vnútroštátneho práva v zmysle právnej úpravy skupinového zdanenia, ktorá vychádza z článku 11 smernice o DPH, považuje na základe fikcie za relevantného príjemcu služieb namiesto vzdelávacích inštitúcií. V tomto ohľade sa zdá, že služby sa skutočne poskytli medzinárodným vzdelávacím inštitúciám. Len na základe vnútroštátnej právnej úpravy skupinového zdanenia sa s týmito plneniami zaobchádza tak, akoby sa z hľadiska právnej úpravy DPH poskytli zastupujúcemu členovi KIC.

36. V takomto prípade sa však na rozdiel od názoru Komisie a Spojeného kráľovstva v zásade uplatní oslobodenie od dane podľa článku 132 smernice o DPH.

37. Poskytnutie služieb inému právnomu subjektu je totiž reálnym úkonom. Na takýto reálny úkon nemôže mať vplyv ani možnosť upravená v článku 11 smernice o DPH, aby sa s viacerými úzko prepojenými osobami zaobchádzalo ako s jedinou zdaniteľnou osobou. Skupinové zdanenie na účely DPH nemá vplyv ani na samostatné postavenie jednotlivých osôb, ktoré sú členmi skupiny na účely DPH v zmysle občianskoprávných predpisov. Služby sa teda mohli poskytnúť aj medzinárodným vzdelávacím inštitúciám namiesto KIC, a to aj vtedy, ak boli takéto inštitúcie v danom okamihu členmi skupiny na účely DPH.

38. Po druhé vyššie uvedený postup je aj v súlade so zmyslom a účelom možnosti vytvorenia skupiny na účely DPH upravenej v článku 11 smernice o DPH. Zmysel a účel skupinového zdanenia upravený v článku 11 smernice o DPH totiž spočíva prednostne v zjednodušení postupu pre zdaniteľnú osobu a s tým spojeným zjednodušením pre daňové správne orgány.

39. Takýto účel na jednej strane vyplýva už zo samotného odôvodnenia návrhu Komisie k šiestej smernici o harmonizácii právnych predpisov z roku 1973. V tomto odôvodnení sa v súvislosti s článkom 4 ods. 4 šiestej smernice (ktorý zodpovedá článku 11 smernice o DPH) výslovne uvádza: „Okrem toho je vhodné zvoliť v odseku 4 flexibilnú formuláciu, na základe ktorej sa členským štátom umožní, aby povahu zdaniteľnej osoby systematicky neviazali na znak výlučnej právnej nezávislosti, či už v záujme administratívneho zjednodušenia alebo s cieľom boja proti určitým druhom zneužívania (napríklad rozdelenie podniku medzi viaceré zdaniteľné osoby s cieľom využívať osobitný režim)“(5). Na druhej strane takéto konštatovanie vychádza aj z judikatúry Súdného dvora, ktorý tiež zdôrazňuje cieľ článku 11 smernice o DPH, ktorým je dosiahnuť zjednodušenie.(6)

40. Takéto administratívne zjednodušenie spočíva v rámci zdanenia všetkých fáz transakcie s odpočítaním dane v zásade v tom, že v súvislosti so službami poskytovanými v rámci skupiny nie je potrebné vyhotovovať faktúry (s uvedením DPH). Okrem toho všetci jednotliví členovia skupiny nie sú povinní podávať samostatné daňové priznanie (v ktorom sa uvedie výška splatnej dane a odpočítaná daň), ale takúto povinnosť má len „spoločnosť na čele“ skupiny, ktorá podá jediné daňové priznanie. Daňové orgány teda už viac nemusia spravovať viaceré zdaniteľné osoby, ale len jeden zdaniteľný subjekt, ktorý v konečnom dôsledku ručí za splatnú daň členov jeho skupiny.

41. Ak však zmysel a účel článku 11 smernice o DPH spočíva prednostne v zjednodušení postupu pre zdaniteľnú osobu a daňové správne orgány, vzťahuje sa právna úprava článku 11 smernice o DPH len na vzťah medzi zdaniteľnou osobou (a osob, ktoré sú s ňou úzko prepojené) a daňovým správnym orgánom.

42. Voči daňovému správnomu orgánu sa síce iba uplatní fikcia jedinej zdaniteľnej osoby, ktorej sa pripíšu všetky transakcie skupiny. Takáto skupina na účely DPH však vo vzťahu k tretím osobám nemôže vystupovať ako samostatný právny subjekt, a teda na rozdiel od názoru Spojeného kráľovstva alebo Komisie, ktorý predniesli na pojednávaní, nemôže založiť skupinu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH alebo byť súčasťou skupiny. Členmi skupiny sú osoby, ktoré ju založia v rámci svojej vlastnej právnej subjektivity – v tejto veci jednotlivé medzinárodné vzdelávacie inštitúcie.

43. Strata nezávislosti na účely DPH (t. j. podľa článku 11 smernice o DPH) sa teda obmedzuje len na vzťah medzi úzko prepojenými spoločnosťami a daňovými správnymi orgánmi. Nemá nijaké účinky vo vzťahu k tretím osobám. Vo väčšine prípadov nezúčastnený podnik vôbec nevie o tom (resp. si ani nemôže overiť), či je jeho poskytovateľ služieb členom skupiny na účely DPH alebo nie. Poskytovateľ je preto napríklad vo svojej faktúre podľa článku 226 ods. 5 smernice o DPH povinný označiť svojho zmluvného partnera ako príjemcu plnenia a nie neznámu skupinu na účely DPH, resp. jej zastupujúceho člena.

44. Vzhľadom na to sa musí rozlišovať medzi: prípadom, ak by KPS poskytla akékoľvek služby pôvodne KIC, ktoré táto spoločnosť sama využila alebo ich prípadne postúpila tretím osobám, resp. jednotlivým medzinárodným vzdelávacím inštitúciám, kedy by právo na oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH bolo od počiatku vylúčené, pretože KIC nie je členom skupiny.

45. Iný záver však možno vysloviť, pokiaľ ide o služby poskytnuté medzinárodným vzdelávacím inštitúciám, aj vtedy, ak v zmysle vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti skupinového zdanenia platí fikcia, podľa ktorej túto skupinu zastupuje KIC. Takúto skutkovú okolnosť (komu boli jednotlivé služby v skutočnosti poskytnuté), však nemôže objasniť Súdny dvor, ale len vnútroštátny súd.

46. V prejednávanej veci sa predpokladá, že na rozdiel od úvah vnútroštátneho súdu uvedených v jeho rozhodnutí o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa tri druhy uvádzaných služieb (v zmysle bodu 21 vyššie) neposkytli KIC, ale v skutočnosti jednotlivým medzinárodným vzdelávacím inštitúciám, ktoré sú členmi skupiny (KPS). Iba v takomto prípade totiž vzniká otázka oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

2. *Skupina usídlená v tretej krajine*

47. V takomto prípade je potrebné rozhodnúť, či sa oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH uplatní aj na služby, ktoré skupina usídlená v tretej krajine poskytuje svojim členom usídleným v členskom štáte. Na túto otázku – ktorou som sa už podrobne zaoberala v mojich návrhoch vo veci Aviva a DNB Banka(7) a na ktorú Súdny dvor vo svojich doterajšej judikatúre nemusel odpovedať(8) – sa má podľa názoru Komisie a Spojeného kráľovstva odpovedať záporne.

a) *Znenie, historický a systematický výklad normy*

48. Znenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH však na prvý pohľad neobsahuje nijaké územné obmedzenie. Normotvorca okrem toho na rozdiel od iných ustanovení (napr. v článku 11

ods. 1 smernice o DPH) neobmedzil rozsah pôsobnosti tohto ustanovenia výslovne len na územie členského štátu. Aj napriek tomu však existujú ustanovenia, ktoré výslovne vychádzajú z cezhraničnej povahy činností zdaniteľných osôb [pozri článok 148 písm. e) smernice o DPH – „... leteckými dopravcami, ktorí vykonávajú prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu“].

49. V tomto ohľade možno nepochybne konštatovať, že znenie tohto ustanovenia neprikazuje jedno a ani nezakazuje druhé. Zo znenia tohto ustanovenia nemožno odvodiť argument, na základe ktorého by sa mali do jeho pôsobnosti zahrnúť aj skupiny usídlené v tretích krajinách.

50. Pohľad do predchádzajúcej právnej úpravy – šiestej smernice(9) – objasňuje, prečo sa na rozdiel od článku 11 smernice o DPH v znení tohto ustanovenia neuvádza výslovné obmedzenie.

51. V minulosti bolo oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH upravené v článku 13 šiestej smernice. Tento článok sa vzhľadom na svoj názov týkal len „oslobodenia od dane na území štátu“. Nové znenie tohto ustanovenia však nebolo spojené s nijakou obsahovou zmenou.⁽¹⁰⁾ S ohľadom na šiestu smernicu teda možno predpokladať, že oslobodenie od dane na území štátu zahŕňa len služby poskytované skupinou so sídlom na území štátu, jej členom usídleným na území tohto štátu.

52. Takýto reštriktívny výklad podporuje aj systematika oslobodení od dane upravená v hlave IX smernice o DPH. Kapitoly 1 až 3 nepredpokladajú nijakú osobitnú cezhraničnú transakciu. Až kapitoly 4 až 8 a 10 upravujú osobitné prípady oslobodenia od dane v prípade cezhraničných transakcií. Ak by sa oslobodenie od dane malo uplatniť aj na cezhraničné skupiny, zahrnul by normotvorca príslušnú právnu úpravu skôr do týchto ustanovení.

53. Z toho vyplýva, že normotvorca Únie nemal v úmysle zahrnúť do pôsobnosti právnej úpravy článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH [v minulosti článok 13 ods. 1 písm. f)] cezhraničné skupiny – a už vôbec nie skupiny usídlené v tretej krajine – ale v súvislosti s „oslobodením od dane na území štátu“ len „skupiny na území štátu“.

b) Výkladový rozpor s článkom 11 smernice o DPH

54. Takýmto výkladom, konkrétne obmedzením nezávislých skupín osôb v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice DPH na skupiny usídlené na území členského štátu, sa predchádza výkladovému rozporu s článkom 11 smernice o DPH. Tento článok členským štátom umožňuje, aby „osoby usadené na [ich] území“, ktoré sú prostredníctvom skupiny určitým spôsobom „vzájomne úzko prepojené“ považovali spoločne za jedinú zdaniteľnú osobu. To znamená, že len podniky, ktoré sú usadené v tom istom členskom štáte, môžu vytvoriť skupinu podľa článku 11.

55. Oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH kladie na druh skupiny menšie nároky, ako článok 11. Nevyžaduje totiž úzke prepojenie medzi podnikmi. Bolo by preto rozporuplné, ak by sa na tomto základe pripustilo cezhraničné oslobodenie od DPH, ktoré nemožno vykonať podľa právnej úpravy stanovujúcej prísnejšie požiadavky.

56. Prejednávaný prípad je názorným príkladom. Skupina KPS by v tejto veci v zásade mohla byť aj súčasťou skupiny KIC na účely DPH („vzájomne úzko prepojené“). Článok 11 smernice o DPH však nezdanenie výslovne obmedzuje na územie Spojeného kráľovstva. Preto by však malo byť možné dosiahnuť porovnateľný výsledok (nezdanenie služieb poskytovaných skupinou jej členom) podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH?

57. Takémuto výkladovému rozporu možno predísť, len ak úinky článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH ostávajú rovnako ako úinky článku 11 smernice o DPH obmedzené na jeden členský štát. To si vyžaduje, aby skupina a člen, ktorému sa služba poskytuje, mali sídlo na území

toho istého členského štátu.

58. V oboch prípadoch sa inak vychádza z rovnakej úvahy: obmedzením na územie štátu sa docieľa, že jeden členský štát nenaruší územnú daňovú suverenitu iného členského štátu, ktorý povoľuje skupinové zdanenie, resp. v ktorom sa vychádza z predpokladu o existencii dotknutej skupiny, ktorej podmienky môže druhý členský štát len ťažko posúdiť. Zároveň sa takýmto spôsobom zaručí, že rôzne daňové orgány nevydajú protikladné rozhodnutia. Za hlavný dôvod by však bolo možné považovať tú skutočnosť, že sa takto zabráni využívaniu odlišných daňových sadzieb, resp. rozdielných daňových režimov. Takýto záver sa obzvlášť prejaví v prípade tretích krajín (vrátane ich samostatných správnych území), lebo tieto krajiny tak ako v prejednávanom prípade nemusia vôbec poznať DPH.

c) Existencia rozdielných daňových sadzieb (problematika daňovej sadzby)

59. Ak sa povolí cezhraničná skupina, bude možné veľmi jednoducho vytvoriť model daňovej optimalizácie, a to najmä pokiaľ ide o celosvetové skupiny obchodných spoločností, ktoré uskutočňujú transakcie oslobodené od dane (t. j. transakcie, v prípade ktorých neexistuje právo na odpočítanie). Stačí len, aby takéto spoločnosti vytvorili so svojimi podnikmi pôsobiacimi v Európe skupinu so sídlom v štáte, ktorý uplatňuje najnižšiu sadzbu alebo nijakú DPH (do úvahy prichádzajú Spojené štáty alebo tak ako v tomto konaní Hongkong). Takáto skupina by následne mohla prijímať všetky služby poskytované tretími osobami, na ktoré sa doposiaľ vzťahovala povinnosť platiť DPH.

60. Keďže miesto plnenia by sa spravidla nachádzalo v tomto štáte a tento štát neuplatňuje nijakú alebo len veľmi nízku DPH, nebola by takáto skupina zaťažená povinnosťou zaplatiť DPH vôbec, alebo len v malom rozsahu. Skupina by potom takéto nadobudnuté služby „postúpila“ len za vynaložené náklady na svojich členov. Miesto poskytnutia týchto služieb by sa potom síce nachádzalo v jednotlivých členských štátoch. Služba by však na ich území v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH bola oslobodená od dane.

61. Bez ohľadu na otázku, akým spôsobom by dotknuté členské štáty dokázali preskúmať, že nedošlo k narušeniu hospodárskej súťaže alebo k naplneniu iných skutkových podstát (v tomto ohľade pozri bod 67 a nasl.), záťaž vyplývajúca z DPH by v rámci skupiny podnikov bolo možné pomerne jednoducho znížiť.⁽¹¹⁾ Rovnaký výsledok by však naopak nebolo možné dosiahnuť prostredníctvom skupiny na účely DPH v zmysle článku 11 smernice o DPH (pozri vyššie bod 54 a nasl.).

62. Ani s ohľadom na základné slobody nemožno dospieť k inému záveru. Aj keby sa totiž v prípade takýchto skutkových okolností týkajúcich sa tretích krajín uplatnili základné slobody, územné obmedzenie oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) by bolo rovnako ako v prípade skupiny na účely DPH podľa článku 11 smernice o DPH odôvodnené zachovaním deťby daňových právomocí medzi členskými štátmi.⁽¹²⁾ Predmetné obmedzenie odôvodňuje aj požiadavka zaručenia účinného daňového dohľadu. Ak by sa naopak vychádzalo z názoru, že obmedzenie oslobodenia od dane na územie jedného členského štátu odporuje právu Únie, vznikla by následne otázka, či by aj článok 11 smernice o DPH odporoval právu Únie. Takýto záver však vyvoláva nemalé pochybnosti.⁽¹³⁾

63. Pokiaľ sa KIC domnieva,⁽¹⁴⁾ že takéto riziko využívania odlišných daňových sadzieb je zanedbateľné, pretože oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH zahŕňa len činnosti vo všeobecnom záujme vymenované v článku 132 smernice o DPH, je takýto názor prekvapivý. Na základe druhu činnosti (činnosť vo verejnom záujme oslobodená od dane) možno na jednej strane len ťažko určiť výšku príslušného daňového základu. Takýto záver dostatočne jasne potvrdzujú odvetvia vzdelávania a zdravotnej starostlivosti, ktoré patria

nepochybne k nezanedbateľným odvetviám.

64. Na druhej strane odporuje takýto názor jasnej vôli normotvorcu. Ľinnosti vymenované v článku 132 smernice o DPH sú oslobodené od dane len sčasti (pokiaľ ide o pridanú hodnotu na poslednom stupni vytvorenej hodnoty), nie však v celom rozsahu.

65. Ak by mal normotvorca v úmysle znížiť celkovú záťaž DPH pre príjemcov ľinností vo verejnom záujme (ako napríklad vzdelávacie ľinnosti alebo úkony zdravotnej starostlivosti), zahrnul by do článku 169 smernice o DPH aj ustanovenie o oslobodení od dane podľa článku 132 smernice o DPH a pripustil by možnosť odpočítania od dane aj napriek nezdaniteľným plneniam na výstupe. Zákonodarca však takýto nástroj, ktorý pozná, úmyselne nevyužil.

66. Vedomé rozhodnutie normotvorcu pre ľiastoľné oslobodenie od dane sa však v prípade organizaľnej štruktúry, ktorú si vybrala KIC (založenie skupiny v tretej krajine, ktorá nepozná systém DPH), vôbec nezohľadní.

d) **Posúdenie nenarušenia hospodárskej súľaže**

67. Aj tá skutočnosť, že oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nesmie v zmysle znenia tohto ustanovenia viesť k narušeniu hospodárskej súľaže, čo prináleží preskúmať daľovým správnym orgánom, podporuje záver o územnom obmedzení oslobodenia od dane. Uvedené v každom prípade vylučuje skupinu usídlenú v tretej krajine.

68. Orgány daľovej správy však nemajú takmer nijakú možnosť posúdiť, či bola v jednotlivých štátoch narušená hospodárska súľaž, a to najmä v tretích krajinách (tak, ako v tomto prípade v Hongkongu). V tomto ohľade možno preniesť názor Súdneho dvora v rozsudku Isle of Wight Council týkajúcom sa článku 13 smernice o DPH(15) aj na článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

69. V tomto rozsudku Súdny dvor zdôraznil ťažkosti pri zisťovaní narušenia hospodárskej súľaže na trhoch, ktoré nepatria do miestnej príslušnosti miestnych orgánov. Takáto situácia vytvára hrozbu porušenia zásad daľovej neutrality a právnej istoty. Uvedené platí práve v prípade skutkových okolností týkajúcich sa tretích krajín.

70. K tomu sa pridáva skutočnosť, že podľa článku 131 smernice o DPH sa má zaručiť správne a jednoduché uplatňovanie článku 132 smernice o DPH. Takýto postup je však *de facto* vylúčený, ak by bol daľový správny orgán povinný posudzovať globálne narušenie hospodárskej súľaže, resp. ak by viacero daľových orgánov, pravdepodobne vo vzájomnom rozpore, dospelo k odlišným posúdeniam. Posledné uvedené by viedlo práve k narušeniam hospodárskej súľaže.(16) V tomto rozsahu odporujú zahrnutiu skupín usídleným v treťom štáte do pôsobnosti ustanovenia aj podstatné praktické ťažkosti pri výkone kontroly.

3. **Záver**

71. Z uvedeného vyplýva, že článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že služby skupiny usídlené v tretej krajine nepatria do pôsobnosti oslobodenia od dane. Služby poskytované spoločnosťou KPS pre medzinárodné vzdelávacie inštitúcie preto nie sú oslobodené od dane, a teda nie je viac potrebné odpovedať na ostatné otázky vnútroštátneho súdu.

B. **Subsidiárne: výklad znaku skutkovej podstaty „nenarušenia hospodárskej súľaže“ (druhá otázka)**

72. Ak by sa Súdny dvor naopak domnieval, že skupiny usídlené v tretej krajine patria do

pôsobnosti ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, bude potrebné sa vysporiadať s ?alšími otázkami vnútroštátneho súdu.

73. Všetkých sedem podotázok položených v rámci druhej otázky závisí od toho, pod? a akých kritérií sa má posúdiť, kedy dochádza k narušeniu hospodárskej sú?áže v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, ktoré vylú?uje inak existujúcu možnosť oslobodenia od dane.

74. V rozsahu, v akom vnútroštátny súd žiada o posúdenie prepojenia so skupinou usídlenou v inom ?lenskom štáte, má položená otázka hypotetický charakter, a preto je neprípustná. Druhou otázkou sa v tomto oh?ade preto treba zaoberať, len pokiaľ ide o skupinu usídlenú v tretej krajine.

1. Ú?el ustanovenia

75. V zmysle predchádzajúcich rozhodnutí Súdneho dvora⁽¹⁷⁾ a ako som už uviedla v inom bode,⁽¹⁸⁾ ?lánkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa má vyvážiť *znevýhodnenie* menších podnikov v *hospodárskej sú?áži* vo?i vä?šiemu konkurentovi. Takýto konkurent si môže zabezpečiť poskytnutie služieb v rámci skupiny vlastnými zamestnancami alebo prepojenou spoločnosťou v rámci skupiny na účely DPH. Ako správne poznamenáva Komisia,⁽¹⁹⁾ ?lánkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa má zaručiť rovnaké zaobchádzanie z hľadiska DPH v prípade veľkých a menších podnikov, ktoré je potrebné s ohľadom na vylú?enie odp?ítania dane v prípade oslobodených transakcií na výstupe.

76. Uvedené možno názorne vysvetliť na nasledujúcom príklade: vä?šia nemocnica, ktorá má možnosť sama zabezpečiť stravovanie pre svojich pacientov (prostredníctvom vlastného kuchynského personálu), nie je v súvislosti s príslušnými personálnymi nákladmi povinná platiť DPH. Menšia nemocnica, ktorá nemá možnosť zamestnávať príslušný personál, má len dve možnosti.

77. Môže zabezpečením stravovania poveriť tretiu osobu. Pri tejto príležitosti však vznikne povinnosť platiť DPH, a to jednak pokiaľ ide o vecné náklady a jednak z personálnych nákladov vynaložených treťou osobou na jej kuchynský personál. Takéto zaťaženie DPH je na úrovni nemocnice konečné (z dôvodu nezdaniteľných plnení na výstupe nevzniká právo na odp?ítanie dane – pozri ?lánky 168 a 169 smernice o DPH). Nemocnica teda musí po?ítať s vyššími nákladmi ako jej konkurent, aby dokázala ponúknuť rovnaké služby. Ide o nevýhodu v hospodárskej sú?áži, ktorá vyplýva predovšetkým z veľkosti podniku.

78. Na základe ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH však možno takémuto znevýhodneniu v hospodárskej sú?áži zabrániť. Dotknutá nemocnica sa totiž môže spojiť s inou nemocnicou. Takáto skupina zamestná personál, ktorý obaja ?lenovia dostatočne využijú a ktorý zabezpečí stravovanie v oboch nemocniciach. Vynaložené náklady sa rozdelia medzi oboch ?lenov. Keže služby skupiny poskytované jej ?lenom sú oslobodené od dane, personálne náklady viac nepodliehajú DPH (v prípade materiálnych nákladov sa na?alej uplatní rovnaké zaťaženie DPH). Takýmto spôsobom by sa teda zabránilo znevýhodneniu oboch menších nemocníc v hospodárskej sú?áži v porovnaní s (vä?ším) konkurentom.

79. Ak sa však má znevýhodneniu v hospodárskej sú?áži zabrániť prostredníctvom takéhoto oslobodenia od dane, nesmie priznanie oslobodenia od dane v prípade bežných skutkových okolností viesť zároveň k narušeniu hospodárskej sú?áže, resp. vyvolať nebezpečenstvo narušenia hospodárskej sú?áže. Ustanovenie o hospodárskej sú?áži ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH v tomto oh?ade vyznieva pomerne rozporuplne a v konečnom dôsledku nedáva veľký zmysel.⁽²⁰⁾

2. **Požiadavka reštriktívneho výkladu kritéria narušenia hospodárskej súťaže**

80. Z tohto dôvodu sa podľa môjho názoru musí uplatniť reštriktívny výklad, aby ustanovenie § 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH upravujúce oslobodenie od dane nestratilo svoj význam.

81. K rovnakému záveru možno dospieť aj vtedy, ak sa nenarušenie hospodárskej súťaže chápe ako výnimka z oslobodenia od dane, ktoré je v zásade upravené v § 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, pretože podľa Súdneho dvora sa má odchýlenie alebo výnimka zo všeobecného pravidla vykladať reštriktívne.(21)

82. Ak sa však nenarušenie hospodárskej súťaže vykladá ako výnimka z oslobodenia od dane a toto oslobodenie sa zase vykladá ako výnimka zo základnej daňovej povinnosti,(22) bolo by možné hovoriť aj o spätnej výnimke. Takáto spätná výnimka by sa mohla vykladať buď prísne reštriktívne (ako reštriktívne vykladaná výnimka z výnimky), alebo obzvlášť extenzívne (ako spätná výnimka z reštriktívne vykladanej výnimky).

83. Bez ohľadu na vyššie uvedené by sa však v tejto veci aj predmetná „spätná výnimka“ mala vykladať reštriktívne. V zmysle judikatúry Súdneho dvora totiž musí byť výklad v súlade s cieľmi sledovanými týmito oslobodeniami a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality. Predovšetkým pojmy použité na vymedzenie oslobodenia od dane upraveného v § 132 sa nesmú vykladať takým spôsobom, aby sa tieto oslobodenia zbavili ich účinku.(23)

84. Takáto situácia by však nastala v tom prípade, ak by sa v prejednávanej veci veľkýso pripustilo narušenie hospodárskej súťaže. Takýto postup napokon zodpovedá aj vyššie uvedenému (bod 80) teleologickému reštriktívnemu výkladu znaku skutkovej podstaty „nenarušenia hospodárskej súťaže“.

85. Východisko pre uplatnenie takéhoto reštriktívneho výkladu možno nájsť aj v judikatúre Súdneho dvora, v zmysle ktorej si vyslovenie záveru o narušení hospodárskej súťaže vyžaduje, aby existovalo skutočné riziko, že oslobodenie by mohlo samo osebe teraz alebo v budúcnosti viesť k narušeniu hospodárskej súťaže.(24) Narušenie hospodárskej súťaže sa pritom týka oslobodenia služieb skupiny od dane.(25) Takéto oslobodenie bráni tomu, aby tretí poskytovatelia mohli poskytovať členom skupiny služby za rovnakú cenu [vzhľadom na odpoveď na druhú otázku písm. a) viac nie je potrebné odpovedať na druhú otázku písm. b)].

86. Vzhľadom na požiadavku reštriktívneho výkladu znaku skutkovej podstaty nenarušenia hospodárskej súťaže nemožno takéto nenarušenie odôvodniť existenciou obchodného trhu. Takýto postup by totiž viedol k absurdnému výkladu § 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia musí existovať možnosť zabrániť znevýhodneniu v hospodárskej súťaži voči väčším konkurentom (pozri bod 75 vyššie) práve prostredníctvom spolupráce s inými podnikmi [odpoveď na druhú otázku písm. g)].

87. Ak by sa skupina mohla usídiť v tretej krajine, znamenalo by to, že narušenia hospodárskej súťaže vyplývajúce z poskytovania služieb touto skupinou na národnej úrovni by sa museli skúmať aj vo vzťahu k iným poskytovateľom služieb usadeným v tretej krajine, v ktorej má skupina svoje sídlo. Cudzí sprostredkovatelia pôsobiaci v rámci alebo mimo územia Spojeného kráľovstva by sa znevýhodnili v hospodárskej súťaži a nedokázali by medzinárodným vzdelávacím inštitúciám v Spojenom kráľovstve poskytnúť rovnaké služby, keďže ich služby v Spojenom kráľovstve podliehajú splatnej DPH [odpoveď na druhú otázku písm. d)].

88. Z hľadiska narušenia hospodárskej súťaže sa v tomto ohľade musí skúmať, či si skupina

môže byť istá, že jej členovia budú aj naďalej patriť do okruhu jej zákazníkov aj bez oslobodenia od dane.(26) Ak sú služby skupiny prispôbované potrebám jej členov do tej miery, že si skupina môže byť istá záujmom svojich členov o predmetné služby, ide v zásade o prípad vzájomnej spolupráce (pozri bod 75 a nasl. vyššie), ktorá sa má podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodiť od dane [odpoveď na druhú otázku písm.c)].

89. Členovia skupiny sa totiž spravidla združujú len vtedy, ak majú istotu, že členovia budú využívať služby skupiny („záruka dopytu“). V zásade preto možno predpokladať, že vytvorenie skupiny nevedie k narušeniu hospodárskej súťaže v zmysle článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

90. Čo sa týka účelu oslobodenia od dane (zabránenie znevýhodneniu v hospodárskej súťaži), môže skutková podstata narušenia hospodárskej súťaže podľa môjho názoru slúžiť len ako prostriedok na zabránenie zneužitiam (pozri článok 131 smernice o DPH). Týmto ustanovením sa má totiž zabezpečiť len to, aby sa oslobodenie od dane neuplatnilo v rozpore s jeho cieľmi. Kedy ide o takýto prípad, možno zistiť len na základe konkrétnych okolností prípadu.

91. Pokiaľ ide o účel znaku skutkovej podstaty, ktorý spočíva prednostne v zabránení zneužívaniu, znášajú dôkazné bremeno daňové správne orgány(27) v súvislosti s existenciou zneužívania, ktorému sa má zabrániť, resp. súvisiacimi okolnosťami konkrétneho prípadu [odpoveď na druhú otázku písm. e)]. Nijaké ustanovenie práva Únie pritom daňovému správnomu orgánu neukladá povinnosť zabezpečiť si špecifický znalecký posudok týkajúci sa trhov v tretích krajinách. Akým spôsobom vnútroštátne daňové orgány unesú takéto dôkazné bremeno, nie je otázkou práva Únie, ale otázkou vnútroštátneho daňového procesného práva [odpoveď na druhú otázku písm. f)].

3. *Nepriame dôkazy poukazujúce na narušenie hospodárskej súťaže*

92. Nepriamy dôkaz o tom, že ustanovenie o oslobodení od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa uplatnilo v rozpore so sledovaným cieľom, môže napríklad spočívať v tom, že skupina poskytuje rovnaké služby vo veľkom rozsahu za odplatu aj nečlenom a vďaka synergickým účinkom vystupuje na trhu v prvom rade v postavení súťažiteľa a až následne ako spolupracujúca skupina. V tejto veci by za určitých okolností mohlo existovať reálne riziko narušenia hospodárskej súťaže vo vzťahu k vyššie uvedeným tretím poskytovateľom.

93. Ako takýto nepriamy dôkaz môže slúžiť aj to, že skupina sama osebe neposkytuje nijaké služby, ktoré sú prispôbované potrebám jej členov, ale nakúpené služby len ďalej postupuje. Takéto služby môžu bez akýchkoľvek pochybností ponúkať a využívať aj iné subjekty. Aj v takomto prípade by boli tretí poskytovatelia vytlačení z príslušného trhu. Takýto dôsledok by za určitých okolností bolo možné čiastočne predpokladať aj v tejto veci, pretože služby poskytované skupinou spočívali prevažne len v postúpení služieb nadobudnutých od tretích osôb (obchodní zástupcovia a pod.) na členov.

94. Takýto nákup služieb a ich postúpenie v nezmenenej podobe odporuje aj vyššie analyzovanej povahe oslobodenia od dane. Týmto oslobodením sa nemá umožniť optimalizácia samotného nákupu služieb a ich ďalšieho predaja, ale spolupráca medzi menšími účastníkmi trhu s cieľom kompenzovať znevýhodnenie v hospodárskej súťaži voči väčším konkurentom, ktorí takéto služby poskytujú sami (pozri bod 75 a nasl. vyššie).

95. Ak však skupina len nakupuje služby, ktoré ďalej postupuje v nezmenenej podobe, neposkytuje nijaké vlastné služby. Vo vzťahu k účastníkom hospodárskej súťaže, ktorí sami nakupujú služby, nedochádza v takomto prípade k znevýhodneniu v hospodárskej súťaži, pretože takéto služby podliehajú rovnakej DPH. Iná situácia by nastala, ak by skupina vytvárala vlastnú

pridanú hodnotu. O takýto prípad by šlo napríklad vtedy, ak by samotná skupina zamestnala svojich obchodných zástupcov, a teda by skupina poskytovala sprostredkovateľské služby ako taká. V takomto prípade by bol daný aj prvok spolupráce, na ktorom je založené oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

96. Za ďalší nepriamy dôkaz možno považovať to, že hlavným dôvodom nie je vzájomnou spoluprácou zabrániť znevýhodneniu v hospodárskej súťaži ale dosiahnuť optimalizáciu predbežného zaťaženia DPH. O optimalizáciu predbežného zaťaženia DPH môže ísť v prípade, ak sa v hospodárskej súťaži vytvorí výhoda, ktorá vyplynie z prenesenia služieb poskytovaných tretími osobami na skupinu v štáte, ktorý uplatňuje len veľmi nízku alebo žiadnu sadzbu DPH. V prejednávanej veci môže ísť nepochybne o takúto situáciu.

97. Konečné posúdenie však prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu.

C. Subsidiárne: vzťah k skupinovému zdaneniu podľa článku 11 smernice o DPH (tretia a štvrtá otázka)

98. Pre prípad, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že aj skupina so sídlom v tretej krajine patrí do pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH a ak by vnútroštátny súd aj napriek skutkovým okolnostiam v tejto veci odmietol, že došlo k narušeniu hospodárskej súťaže, je potrebné odpovedať aj na tretiu a štvrtú otázku.

99. Obe uvedené otázky sa týkajú vzťahu článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH k možnosti skupinového zdanenia upravenej v článku 11 smernice o DPH. Takúto možnosť využilo Spojené kráľovstvo. Konkrétne ide o to, či a za akých podmienok môžu byť členovia skupiny na účely DPH zároveň členmi skupiny osôb.

100. Komisia a Spojené kráľovstvo sa zhodujú v tom, že od dane sú oslobodené iba služby poskytované skupinou jej nezávislým členom. Existencia skupiny na účely DPH vylučuje poskytovanie služieb členom skupiny, pretože títo členovia v zmysle ustanovení upravujúcich postavenie skupiny na účely DPH strácajú svoje nezávislé postavenie. V rozsahu, v akom sú všetky medzinárodné vzdelávacie inštitúcie, ktoré založili KPS, členmi skupiny na účely DPH, už viac neexistujú nijakí členovia skupiny, ale len jeden jediný člen.

101. Takéto posúdenie má veľmi formálny charakter, ktorý nepovažujem za vhodný, ako som už uviedla vyššie (pozri bod 34 a nasl. vyššie). Okrem toho sa v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH hovorí o skupine „osôb“. Osoby, ktoré sa z občianskoprávneho hľadiska považujú za právne nezávislé, však ostávajú osobami aj vtedy, ak patria do skupiny na účely DPH. Okrem toho smernica používa pojem „nezávislé skupiny“ a nie pojem „skupiny nezávislých osôb“, ako správne poznamenáva aj KIC vo svojich písomných pripomienkach.

102. Nezávislosť sa teda musí týkať len skupiny a nie jednotlivých členov skupiny. V prejednávanej veci je nesporné, že fikcia závislého postavenia skupiny (v tomto prípade KPS) nemôže zasahovať do skupinového zdanenia. Článok 11 smernice o DPH totiž výslovne vylučuje cezhraničný účinok.

103. V súlade s tvrdeniami spoločnosti KIC a odchylné od názoru Komisie, ktorý vyjadrila na pojednávaní, sa pod pojmom „osoba“ použitým v článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH nemyslí „zdaniteľná osoba“ a už vôbec nie fikcia zdaniteľnej osoby podľa článku 11 smernice o DPH. Takýto záver vyplýva už zo znenia článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Toto ustanovenie totiž hovorí o osobách, ktoré vykonávajú činnosť, na účely ktorej sa nepovažujú za „zdaniteľné osoby“. Členmi skupiny teda môžu byť aj nezdaniteľné osoby.

104. V tomto ohľade vytvorenie skupiny na účely DPH spojenej s fikciou jedinej zdaniteľnej osoby vyplývajúcej z uplatnenia článku 11 smernice o DPH („považovať [viaceré osoby] za jednu zdaniteľnú osobu“), samo osebe nevylučuje, že ide o skupinu osôb. Rovnako nevylučuje, aby skupina poskytovala služby svojim členom.

105. Tento záver možno jasne znázorniť na pozmenenom vyššie uvedenom príklade (bod 76 a nasl.). Ďalšia menšia nemocnica (C) vytvorí na území členského štátu spolu s nemocnicami A a B skupinu (S), ktorá prevezme stravovanie pacientov. A však neskôr kúpi X, ktorá ju začlení do skupiny na účely DPH, na ktorej čele stojí X (v Spojenom kráľovstve zastupujúci člen). Z poskytuje aj naďalej svoje služby A, B a C, ktorých nezávislé postavenie v zmysle obchodnoprávných predpisov nie je dotknuté právnou úpravou článku 11 smernice o DPH.

106. Ak by oslobodenie služieb od dane, ktoré Z poskytla A, malo v skutočnosti závisieť od toho, že na účely DPH sa tieto služby majú na základe fikcie považovať za služby poskytnuté X a X sa z formálneho hľadiska nepovažuje za člena skupiny, vznikajú v tomto ohľade pochybnosti. Zmysel a účel skupinového zdanenia spočíva tak, ako už bolo uvedené vyššie (body 38 a 39), v administratívnom zjednodušení, a nie v tom, aby sa oslobodenie skupiny od dane podmienilo budúcou organizačnou štruktúrou spoločností, ktoré sú jej členmi a existenciou režimu skupinového zdanenia.

107. Potreba neutrálnej spolupráce medzi A, B a C na účely DPH nezaniká ani preto, že A sa začlenila do skupiny X na účely DPH. Na znevýhodnení A, B a C v hospodárskej súťaži voči porovnateľne veľkému konkurentovi sa tým totiž nič nemení.

108. Odchylné od názoru Komisie a Spojeného kráľovstva sa totiž oba „systémy“ (skupinové zdanenie a oslobodenie plnení skupiny od dane) v zásade nevylučujú. Je potrebné ich len navzájom prispôbiť.

109. Iba v prípade, ak sú členmi skupiny osoby, z ktorých všetky patria k jedinej skupine na účely DPH, má článok 11 vo vzťahu k článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH povahu *lex specialis*. Skupinové zdanenie podľa článku 11 smernice o DPH je širším ustanovením, pretože vôbec nezdaňuje plnenia v rámci skupiny. Článok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH na rozdiel od toho oslobodzuje od dane len služby skupiny poskytnuté jej členom (a nie naopak služby poskytované medzi členmi). Skupinové zdanenie teda vylučuje uplatnenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

110. Skutočnosť, že jednotliví členovia skupiny zároveň patria do skupiny na účely DPH v Spojenom kráľovstve, teda nebráni oslobodeniu od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

VI. Návrh

111. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na prejudiciálne otázky, ktoré mu predložil First-Tier Tribunal (prvostupový súd, Spojené kráľovstvo) odpovedal takto:

1. Ustanovenie článku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH upravujúce oslobodenie od dane sa nevzťahuje na skupinu usadenú v tretej krajine.

2. ?lánok 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane týkajúce sa služieb, ktoré skupina poskytuje svojim ?lenom len za náhradu pomernej ?asti nákladov, v zásade nevedie k narušeniu hospodárskej sú?áže, pokiaľ sa neuplatní v rozpore so sledovanými cieľmi.

Za nepriamy dôkaz o uplatnení, ktoré odporuje sledovaným cieľom, možno považovať,

- (1) že skupina vo veľkej miere poskytuje rovnaké služby za odplatu ne?lenom a v tejto súvislosti pôsobí na trhu prednostne ako sú?ážiteľ a len subsidiárne ako spolupracujúca skupina;
- (2) že skupina neposkytuje služby prispôbené potrebám jej ?lenov, ale len ?alej postupuje nadobudnuté služby alebo
- (3) že do popredia vystupuje optimalizácia predbežného za?áženia DPH na rozdiel od vzájomnej spolupráce, ktorej cieľom je zabrániť znevýhodneniu v hospodárskej sú?áži.

Dôkazné bremeno v súvislosti s týmito nepriamymi dôkazmi znáša daňový správny orgán. Tento orgán však v zmysle právnych predpisov Únie nie je povinný zadovážiť si špecifický znalecký alebo iný posudok. Takéto nepriame dôkazy prináleží napokon posúdiť vnútroštátnemu súdu.

3. Skutočnosť, že niektorí ?lenovia skupiny patria zároveň aj do skupiny na účely DPH, nebráni uplatneniu oslobodenia od dane podľa ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH. Uprednostní sa však skupinové zdanenie podľa ?lánku 11 smernice o DPH, ktoré má širšiu pôsobnosť. Oslobodenie od dane podľa ?lánku 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa preto neuplatní, ak sú všetci ?lenovia skupiny zároveň súčasťou rovnakej skupiny na účely DPH.

1 Jazyk konania: nemčina.

2 Rozsudky z 20. novembra 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992); z 21. septembra 2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718); z 21. septembra 2017, DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719); z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko (C?616/15, EU:C:2017:721), a zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C?274/15, EU:C:2017:333).

3 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4 O tomto právnom následku pozri namiesto mnohých rozsudok zo 14. februára 2019, Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2019:114, bod 45).

5 Pozri odôvodnenie uvedené v súvislosti s ?lánkom 4 ods. 4 na strane 4 v návrhu Komisie z 20. júna 1973 [KOM(73) 950 final].

6 Rozsudky zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, bod 40); z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko (C?480/10, EU:C:2013:263, bod 37), a z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko (C?85/11, EU:C:2013:217, body 47 a 48).

7 Pozri moje návrhy vo veciach Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, bod 36 a nasl.) a DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:145, bod 45 a nasl.).

8 Rozsudky z 21. septembra 2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718), a z 21. septembra 2017, DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:719).

9 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný

základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

10 Podľa odôvodnenia 3 sa prijatím smernice o DPH iba prepracovala štruktúra a znenie bez toho, aby bolo potrebné prijať obsahové zmeny platných právnych predpisov. Vyerpávajúci zoznam prijatých zmien je aj napriek tomu uvedený v ustanoveniach o prebratí a nadobudnutí účinnosti smernice. V súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa však v tomto ohľade neuvádza nijaká zmienka.

11 Ide o porovnateľný model daňovej optimalizácie, ak si skupina v rámci EÚ vyberie na účely svojho sídla členský štát s najnižšou sadzbou DPH.

12 Pozri v súvislosti s týmto odôvodnením len rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 45 a 46); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

13 Tiež nesúhlasne EHRKEŔABEL, T.: VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive. In: *World Journal of VAT/GST Law*, zv. 1, č. 1, júl 2012, s. 61 (70 a nasl.); BJERREGAARD ESKILDSEN, C.: VAT Grouping versus Freedom of Establishment. In: *20 EC Tax Review*, Issue 3, s. 114 – 120; podrobnejšie pozri tiež STADIE, H. In: RAU/DÜRRWÄCHTER: *UStG*, § 2 poznámka 812 a nasl. (stav: 174. vydanie – október 2017).

Opačný názor naopak zastáva: van DOESUM, A., van KESTEREN, H., van NORDEN, G. J.: The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups. In: (2007) *16 EC Tax Review*, Issue 1, s. 34 (41).

14 Pozri bod 56 a nasl. písomných pripomienok.

15 Rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 49 a nasl.).

16 Takéto narušenie sa prejaví, ak si skupina v jednej krajine odpočíta daň, pretože sa jej neprizná oslobodenie od dane, keďže sa predpokladá, že došlo k relevantnému narušeniu hospodárskej súťaže. Na rozdiel od toho v členskom štáte príjemcu plnenia z dôvodu prenesenia daňovej povinnosti na členskú skupinu vychádza z oslobodenia od dane, pretože v tomto štáte sa neprejavia nijaké narušenia hospodárskej súťaže.

17 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, bod 36); z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko (C-616/15, EU:C:2017:721, bod 56), a z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37). Pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 118).

18 Moje návrhy vo veci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, bod 20 a nasl.) a vo veci DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, bod 51).

19 Pozri bod 11 pripomienok.

20 V tomto zmysle už návrh, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, bod 125 a nasl.) – „treba konštatovať, že [trh] má naozaj zvláštny charakter“. Pozri aj moje návrhy vo veci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, bod 67).

21 Pozri namiesto mnohých: rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Rakúsko (C?128/05, EU:C:2006:612, bod 22 a tam uvedená judikatúra).

Pozri v súvislosti s oslobodeniami od dane podľa smernice o DPH tiež rozsudky z 21. septembra 2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718, bod 30); z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko (C?616/15, EU:C:2017:721, bod 49), a z 5. októbra 2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, bod 34 a tam citovaná judikatúra).

22 Výslovne k ustanoveniam o oslobodení od dane podľa článku 132 smernice o DPH rozsudok z 21. septembra 2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718, bod 30).

23 Rozsudky z 20. novembra 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, bod 30); zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C?274/15, EU:C:2017:333, bod 50); z 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, bod 25); z 21. marca 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, bod 23); z 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, bod 30); zo 14. júna 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:34,3 bod 16), a z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C?287/00, EU:C:2002:388, bod 47).

24 Pozri rozsudky z 20. novembra 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, bod 48), a z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, bod 64).

25 Rozsudok z 20. novembra 2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, bod 47).

26 Pozri rozsudok z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, bod 59), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, bod 131 a nasl.).

27 O dôkaznom bremene týkajúcom sa zneužívajúcich praktík v práve DPH pozri ako názorný príklad rozsudok z 10. júla 2019, Kuršu zeme (C?273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a 38).