Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. března 2025 [1]

Věc C-808/23

Högkullen AB
proti
Skatteverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 72 – Obvyklá cena – Článek 80 – Úprava základu daně – Holding, který poskytuje zdanitelné služby výlučně svých dceřiným společnostem – Stanovení obvyklé ceny – Zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“

I. Úvod

1. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce musí Soudní dvůr zodpovědět otázku, která by bez jeho judikatury zřejmě nikdy nevyvstala. Podle takzvané holdingové judikatury [2] je mateřská společnost v podobě holdingu osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [3] (dále jen „směrnice o DPH“) pouze tehdy, pokud své dceřiné společnosti „řídí za úplatu“. „Zasahování holdingu do řízení dceřiné společnosti“ musí být podle této judikatury považováno za ekonomickou činnost, pokud se uskutečňuje za úplatu. Patří sem mimo jiné poskytování správních, finančních, obchodních a technických služeb [4]. V praxi to vedlo k různým konstrukcím, které jsou nyní důvodem dalších otázek.

2. V projednávané věci ovládající holdingová společnost skupiny podniků spravující nemovitosti za úplatu „aktivně řídila“ své dceřiné společnosti. Poskytovala přitom různé služby, jednalo se mimo jiné o podnikové řízení nebo o poskytnutí infrastruktury. Další činnosti holding

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Zásadní rozsudek ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 13); viz rovněž rozsudky ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet daně v souvislosti s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, body 41 a násl.), ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, body 30 a násl.), a ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, body 16 a násl.).

[3] – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 ve znění platném ve sporném období.

[4] – Podle rozsudku ze dne 5. července 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 45) má do pojmu „řízení podílu“ spadat rovněž pronájem nemovitosti.

nevykonával. V souvislosti s poskytováním těchto služeb holding vynakládal značné výdaje, přičemž se jednalo i o dlouhodobé investice. Ve sporném roce 2016 výdaje holdingu několikanásobně překročily příjmy z jeho činnosti pro dceřiné společnosti.

3. Tato činnost, kterou holding vykonávaná za úplatu, představuje podle judikatury Soudního dvora hospodářskou činnost, která vzhledem k tomu, že není osvobozena od daně, je v plném rozsahu předmětem DPH. Činnosti dceřiných společností v projednávané věci naproti tomu jsou od DPH částečně osvobozeny. Dceřiné společnosti proto nemohou v plném rozsahu provést odpočet daně zaplacené na vstupu z přijatých plnění (poskytnutých holdingem) od své povinnosti na dani z přidané hodnoty. Holding naproti tomu uplatnil odpočet daně v plném rozsahu a odvedl DPH ze svých služeb poskytnutých za úplatu. Je-li nákupní a prodejní cena těchto služeb totožná, je transakce v rámci skupiny podniků, pokud jde o DPH, neutrální. Jsou-li ale služby dceřiným společnostem účtovány pod nákupní cenou holdingu, vzniká skupině podniků prospěch v oblasti DPH.

4. Výše popsaná konstrukce přiměla daňovou správu, aby upravila základ DPH u služeb poskytovaných holdingem. Učinila tak na základě čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Ten umožňuje, aby členské státy v některých případech nedanily plnění mezi propojenými podniky na základě skutečně zaplaceného protiplnění, nýbrž na základě fiktivní hodnoty (takzvaný minimální základ daně).

5. Daňová správa má za to, že tato fiktivní hodnota (obvyklá cena ve smyslu článku 72 směrnice o DPH) se stanoví na základě režijních nákladů holdingu. Vzhledem k tomu, že holding odečetl od své daňové povinnosti veškeré částky daně zaplacené na vstupu, považovala daňová správa všechny výdaje holdingu za základ daně pro všechna její poskytnutá plnění.

6. V projednávané věci musí Soudního dvůr nepřímo v důsledku své „holdingové judikatury“ upřesnit oblast použití minimálního základu daně a určit, zda skutečně mohou být do výpočtu obvyklé ceny zahrnuty veškeré výdaje osoby povinné k dani.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

7. Unijní právní rámec tvoří následující články směrnice o DPH.

8. Článek 73 směrnice o DPH stanoví tuto zásadu:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

9. Článek 80 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví výjimku:

„1. Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena,

a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177;“

10. Článek 72 této směrnice se týká výpočtu obvyklé ceny

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou‘ rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za ‚obvyklou cenu‘

1. v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;

2. v případě služby částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

B. Švédské právo

11. Ve Švédsku byly články 72, 73 a 80 směrnice o DPH do vnitrostátního práva provedeny kapitolou 1 § 9 odst. 1 a kapitolou 7 § 2, § 3 a § 3a Mervärdesskattelag (1994:200) (dále jen „zákon o DPH“). Nové znění zákona o DPH (2023:200), které v mezidobí vstoupilo v platnost, se na projednávanou věc ještě nepoužije.

12. Kapitola 1 § 9 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že v případě služeb se obvyklou cenou rozumí celá částka, kterou by příjemce služby nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se poskytnutí služby uskutečňuje, musel v době poskytování služby a v podmínkách volné hospodářské soutěže v daném okamžiku zaplatit za takovou službu na území daného státu nezávislému poskytovateli. Podle druhého pododstavce platí, že nelze-li srovnatelné poskytnutí služby zjistit, je obvyklou cenou částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.

13. Z kapitoly 7 § 2 a § 3 vyplývá, že základem daně je zpravidla protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

14. Podle kapitoly 7 § 3a zákona o DPH je základem daně obvyklá cena tehdy, pokud je protiplnění nižší než obvyklá cena, zákazník není oprávněn k plnému odpočtu daně, poskytovatel a zákazník jsou vzájemně propojeni a osoba povinná k dani není schopna právně dostačujícím způsobem prokázat, že protiplnění odpovídá tržním podmínkám.

III. Skutkový stav

15. Högkullen AB (dále jen „holding“) je kapitálová společnost založená podle švédského práva a ovládající mateřská společnost skupiny podniků. Hospodářská činnost skupiny podniků spočívá ve správě nemovitostí prostřednictvím 19 přímých a nepřímých dceřiných společností. Činnost dceřiných společností je zčásti osvobozena od daně, DPH z přijatých plnění dceřiné společnosti tedy nemůže být odečtena jako daň zaplacená na vstupu (článek 168 směrnice o DPH).

16. Činnost holdingu je omezena na poskytování plnění za úplatu dceřiným společnostem v rámci skupiny podniků, které ovládá. Jedná se o poskytování služeb řízení, financování a správy nemovitostí, IT a personálu. Tyto služby jsou v plném rozsahu předmětem DPH.

17. Holding účtoval za své služby poskytnuté svým dceřiným společnostem ve sporném roce 2016 celkem 2,3 mil. SEK. Uvedl, že tato částka byla vypočtena použitím takzvané metody nákladů a přirážky, která byla vyvinuta pro daň z příjmů, a zejména pro převodní ceny. Za tímto účelem použil alokační klíč, podle kterého byl určitý podíl jeho nákladů na řízení, prostory, telefon, IT, zastupování a cestovné přiřazen poskytnutým plněním. Náklady akcionářů, jakož i náklady na účetnictví, audit, valnou hromadu, získávání kapitálu, plánovanou novou emisi akcií a přijetí na burzu naproti tomu s poskytnutými plněními nesouvisely. Posledně uvedené náklady proto holding při výpočtu úplaty za poskytnuté služby nezohlednil.

18. Ve sporném roce činily celkové výdaje holdingu zhruba 28 milionů SEK. Zhruba polovina z toho připadala na přijatá plnění podléhající DPH. Zbývající částka připadala na přijatá plnění osvobozená od DPH a nezdanitelné transakce, jako například výplaty mezd. Holding provedl odpočet všech částek zaplacených na vstupu od své povinnosti na DPH. Týkalo se to rovněž přijatých plnění, které nebyly zohledněny při výpočtu úplaty za poskytnutá plnění.

19. Je nesporné, že holding a dceřiné společnosti jsou vzájemně propojeny ve smyslu kapitoly 7 § 3a švédského zákona o DPH. Dále nebylo zpochybněno, že články 72, 73 a 80 směrnice o DPH byly do švédského práva provedeny správně. Předmětem sporu není ani rozsah oprávnění holdingu k odpočtu daně zaplacené na vstupu. Daňová správa zjevně vychází z toho, že všechna přijatá plnění obsahující DPH lze přímo přiřadit zdanitelným plněním poskytnutým dceřiné společnosti.

20. Účastníci řízení proto vedou spor pouze o otázku, zda je základem daňové povinnosti na DPH holdingu úplata zaplacená dceřinými společnostmi nebo vyšší částka.

21. Skatteverk (finanční úřad, dále jen „žalovaný“) má za to, že úplata, kterou holding účtuje za svá poskytnutá plnění, je nižší než obvyklá cena. Proto se rozhodl upravit základ daně pro poskytnutá plnění a zvýšit jej podle kapitoly 7 § 3a zákona o DPH. Žalovaný má za to, že plnění poskytnutá holdingem jsou jediným plněním. Pro toto plnění neexistuje srovnatelná cena na volném trhu, takže obvyklá cena odpovídá alespoň částce výdajů na poskytování služby. Vzhledem k tomu, že holding neposkytoval žádné jiné služby, považovala daňová správa za základ daně celkovou částku výdajů holdingu, tedy 28 milionů SEK. Na tomto základě žalovaný vypočetl DPH, kterou měl holding odvést.

22. Holding podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k soudu prvního stupně. Tento soud rozhodnutí zrušil s odůvodněním, že ne všechny výdaje holdingu připadají na jeho služby poskytované dceřiným společnostem. Měl zejména za to, že velká část nákladů představuje doprovodné výdaje na případné přijetí na burzu. To s poskytnutými plněními nemá nic společného.

23. Na základě opravného prostředku podaného žalovaným bylo toto rozhodnutí zrušeno. Rozhodnutí bylo potvrzeno s odůvodněním, že holding provedl odpočet všech částek daně zaplacených na vstupu v plném rozsahu. Ekonomické činnosti tedy přiřadil všechny své výdaje. Vzhledem k tomu, že ekonomickou činnost představuje pouze řízení dceřiných společnosti, musí být při stanovení obvyklé ceny zohledněny všechny jeho výdaje. Proti tomuto rozhodnutí nyní holding podal kasační opravný prostředek.

IV. Řízení o předběžné otázce

24. Högsta förvaltningsdomstol (Vrchní správní soud, Švédsko) má pochybnosti o legalitě postupu žalovaného. Přerušil tedy řízení a předložil Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1. Je při uplatnění vnitrostátních ustanovení o úpravě základu daně slučitelné s články 72 a 80 směrnice o DPH, pokud mateřská společnost poskytuje svým dceřiným společnostem takové služby, o jaké jde v projednávané věci, považovat tyto služby vždy za jedinečné služby, jejichž obvyklou cenu nelze určit takovým srovnáním, jako je to, které je uvedeno v čl. 72 prvním odstavci [této směrnice]?

2. Je pro účely uplatnění vnitrostátních ustanovení o úpravě základu daně s články 72 a 80 směrnice o DPH slučitelný předpoklad, že celkové náklady mateřské společnosti, včetně nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů, představují náklady vynaložené touto společností na poskytování služeb jejím dceřiným společnostem, pokud jediná činnost mateřské společnosti spočívá v aktivním řízení jejích dceřiných společností a mateřská společnost uplatnila v plné výši odpočet DPH na vstupu odvedené z jejich pořízení?“

25. V řízení před Soudním dvorem předložila písemné vyjádření kromě holdingu a žalovaného rovněž Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní analýza

A. Skutečnosti předcházející předběžné otázce: judikatura týkající se holdingů

26. Žalovaný finanční úřad nesouhlasí s tím, že holding využil plný odpočet daně ze svých přijatých plnění (pokud podléhala DPH), ačkoliv skupina podniků (přesněji řečeno dceřiné společnosti ovládané holdingem) směrem ven poskytuje služby, které jsou částečně osvobozeny od daně.

27. Samostatný podnik s podobnou ekonomickou činností by totiž rovněž mohl odpočet daně uplatnit pouze částečně. Pokud by skupina podniků nejednala prostřednictvím holdingové struktury, nýbrž jako samostatný podnik, pak by se odpočet daně u vlastních nákladů na řízení

řídil poskytnutými plněními tohoto samostatného podniku. Nezdanitelná plnění na základě jednotlivých aktivit by pak odpočet daně na vstupu poměrně snížila. V ostatním by ale bylo i nadále možné provést odpočet daně i z nákladů na řízení podniku.

28. V případě holdingu to ovšem podle judikatury Soudního dvora nemá platit [5], protože holding, který přijímá pouze dividendy, v zásadě neprovozuje ekonomickou činnost, a není tedy osobou povinnou k dani. Jinak tomu je (pouze) v případě, kdy je účast spojena s přímým, či nepřímým podílením se na řízení společností, v nichž došlo k nabytí účasti, aniž byla dotčena práva, která náleží subjektu s kapitálovou účastí jakožto akcionáři nebo společníkovi [6].

29. Bez poskytování řídicích činností za úplatu dceřiným společnostem by holding s ohledem na „holdingovou judikaturu“ Soudního dvora vůbec neměl nárok na odpočet daně podle článku 168 této směrnice z nákladů řízení.

30. Důsledkem této judikatury je, že každý holding skupiny podniků, který zcela nebo zčásti provádí zdanitelná plnění, musí dceřiným společnostem poskytovat služby za úplatu, pokud chce prostřednictvím odpočtu daně neutralizovat zatížení nákladů na řízení skupiny podniků daní z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu vzniká „konstrukce“, kdy holding poskytuje služby dceřiným společnostem za úplatu. Odpočet daně na vstupu na základě vnějších plnění skupiny podniků tak již téměř není možný.

31. Judikatura týkající se holdingů byla vypracována na příkladu čistě finančního holdingu, jehož jediným účelem je nákup účastí na jiných podnicích a který nevykonává žádnou vlastní operativní činnost. Jeho jediné příjmy sestávají z dividend, které nepředstavují úhradu za ekonomické užívání předmětu, nýbrž výnos z pouhého vlastnictví akcie.

32. Je pravda, že čistě finanční holding, který pouze vybírá dividendy z různých účastí, nevykonává ekonomickou činnost. Něco jiného ovšem platí pro ovládající holding, který řídí své ovládané účasti. Jeho účelem totiž právě není pouze nabytí těchto účastí, ale také jejich řízení. Takový holding není s pouhým akcionářem srovnatelný. Proč má být považován za osobu povinnou k dani pouze tehdy, pokud navíc poskytuje dceřiným společnostem službu za úplatu, je třeba odůvodnit. Dosavadní judikatura odůvodnění nenabízí a přímo vybízí k různým konstrukcím. To dokládá i projednávaná věc.

33. Bez této judikatury by nemusela být účtována vůbec žádná úplata za „správu účastí“ (z pohledu daně z příjmů by postačoval čistě interní převod nákladů) a holding by mohl provést pouze částečný odpočet daně – ze zdanitelných poskytnutých plnění jeho účastí. Otázky předložené v projednávané věci, které se týkají použití fiktivního základu daně, by pak byly nadbytečné. Jednalo by se o snadné a zřejmě vhodnější řešení.

[5] – Zásadní rozsudek ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 13); viz rovněž rozsudky ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet daně v souvislosti s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, body 41 a násl.), ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, body 30 a násl.), a ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, body 16 a násl.).

[6] – Rozsudek ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, body 13 a 14).

34. Zásada neutrality právní formy, kterou Soudní dvůr uznává a zdůrazňuje[7], vlastně rovněž hovoří pro to, že v obou případech (samostatný podnikatel s několika obchodními odvětvími versus ovládající společník skupiny podniků s několika obchodními odvětvími, které jsou pokryty dceřinými společnostmi) musí být výdaje vynaložené na řízení podniku ve stejné výši osvobozeny od DPH. Samostatný podnikatel vykonává hospodářskou činnost *přímo*, ovládající společník skupiny podniků *nepřímo*, totiž prostřednictvím dceřiných společností, které ovládá. Pokud oba podniky vykonávají tutéž činnost, pak by samostatný podnikatel ani ovládající společník skupiny podniků neměl být nucen k uzavírání smluv o úplatném poskytování služeb se „svým" podnikem, aby mohl jako osoba povinná k dani provést odpočet daně zaplacené na vstupu[8], tedy aby pro něj bylo DPH neutrální.

35. Pokud tedy Soudní dvůr v budoucnosti uzná, že ovládající holding vykonává nepřímou ekonomickou činnost i bez služeb poskytovaných svým dceřiným společnostem za úplatu, a je tedy v tomto rozsahu osobou povinnou k dani, pak by to znamenalo, že v budoucnu takové spory již nebudou vznikat. V opačném případě budou holdingy i nadále motivovány, aby za úplatu poskytovaly služby působící uměle. Pak bude docházet ke sporům buď ohledně výše odpočtu holdingu[9], nebo – jako je tomu v projednávané věci – ohledně výše základu daně u služeb poskytovaných dceřiným společnostem. Posledně uvedené je obzvláště sporné, protože se vlastně jedná pouze o správný odpočet daně na vstupu u holdingu, jak je objasněno v bodech 26 a násl. výše.

B. K první předběžné otázce

36. První předběžná otázka se týká stanovení základu daně. Podle článku 73 směrnice o DPH se základ daně stanoví podle protiplnění, které získal poskytovatel plnění. Podle článku 80 může členský stát za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem při určitých úzkých vazbách mezi poskytovatelem a příjemcem plnění určit, že základem daně je obvyklá cena. Obvyklou cenou se podle článku 72 rozumí celá částka, kterou by zaplatil příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni za (v projednávané věci) srovnatelnou službu. Pouze tehdy, nelze-li srovnatelné poskytnutí služby zjistit, vychází se z výdajů osoby povinné k dani na poskytnutí služeb.

37. Za účelem určení obvyklé ceny podle článku 72 směrnice o DPH se předkládající soud táže, zda jsou služby řízení, které holding poskytuje svým dceřiným společnostem, jedinečné služby, pro které musí být určena *jedna* jednotná obvyklá cena.

38. V odpovědi na tuto otázku je proto nejprve třeba vyjasnit, zda holding v projednávané věci poskytuje jedinou (jedinečnou) službu nebo několik služeb, které musí být posuzovány samostatně (k tomu bod 1.). Až poté lze posoudit, jak se obvyklá cena vypočítá (k tomu bod 2.).

[7] – Viz jen v oblasti osvobození od daně: rozsudky ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 26), ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 53), ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, bod 24), ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30), a ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20).

[8] – Viz moje stanovisko ve věci Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, bod 47).

[9] – Takto nedávno rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet daně v souvislosti s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645).

1. K povaze služby jako jediného plnění

a) Měřítko pro posouzení souboru služeb jako jediného plnění

39. Soudní dvůr ve své ustálené judikatuře vychází z toho, že pro účely DPH musí být každé plnění obvykle považováno za oddělené a samostatné [10]. Vyplývá to z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce a článku 2 směrnice o DPH [11]. Platí to dokonce i v případě, že mezi několika plněními existuje určitá spojitost, neboť slouží společnému hospodářskému cíli [12].

40. Tato zásada samostatnosti každého jednotlivého plnění však není absolutní. V zájmu fungujícího systému daně z přidané hodnoty totiž *nesmí být plnění rozdělována uměle* [13]. Posuzování souborů plnění pro účely DPH se tedy pohybuje na rozhraní zásady samostatnosti plnění na straně jedné a zákazu umělého rozdělování jediných plnění na straně druhé. V této souvislosti Soudní dvůr zavedl dvě výjimky ze zásady samostatnosti plnění, totiž zaprvé jediná komplexní plnění a zadruhé nesamostatná vedlejší plnění [14].

b) Neexistence vedlejších plnění a jediného komplexního plnění

41. Plnění musí být považováno za nesamostatné vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek [15]. Předkládající soud konstatoval, že holding poskytoval svým dceřiným společnostem služby řízení společnosti, financování, správy nemovitostí, cenných papírů, IT a personálu. Žádné z těchto plnění nepředstavuje ve vztahu k jinému plnění nesamostatné vedlejší plnění. Uvedené služby mají totiž vlastní, původní povahu a žádná z těchto služeb není svým účelem podřízena jiné.

42. Nejedná se ani o jediné komplexní plnění. U jediného komplexního plnění tvoří několik komponent plnění jedno plnění *sui generis*. O takovéto plnění se jedná, pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že *objektivně*

[10] – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), a ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53).

[11] – Viz moje stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 16 a zde citovaná judikatura).

[12] – Viz moje stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 18); viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 44), v tomto smyslu také rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 42).

[13] – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 44), ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).

[14] – Viz moje stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, body 20 a 21).

[15] – Viz moje stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 34), jakož i rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71), ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52), ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, bod 45), a ze dne čtvrtek 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30).

tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé [16]. Zda tomu tak je, ověřuje Soudní dvůr tak, že určí charakteristické znaky [17], a tím tedy podstatné prvky dotčeného plnění [18] z „pohledu průměrného spotřebitele“ [19] [20].

43. Taková nedělitelnost prvků plnění není v projednávané věci zřejmá. U plnění poskytovaných holdingem (řízení, financování, správa nemovitostí, IT a personálu) se spíše jedná o pět různých služeb samostatné povahy. Nic na tom nemění ani kombinace takových plnění, protože jejich individuální povaha je i nadále zjevná. Podle obecného povědomí se tedy nejedná o jedinečnou službu *sui generis*. Služby poskytované holdingem mohou být poskytovány i samostatně. Na trhu tyto jednotlivé služby poskytují specializované společnosti. Není nezbytné nakupovat takové služby společně.

44. Je pravda, že dceřiné společnosti za služby zaplatily jednotnou cenu. Tato skutečnost sice obecně hovoří pro existenci jediného komplexního plnění [21], v případech propojených společností však má podřízený význam. Jinak by totiž skupina podniků mohla sama ovlivňovat posouzení plnění z hlediska práva upravujícího DPH tím, že by sjednala buď jedinou úplatu, nebo několik samostatných úplat. Jediná úplata proto v projednávané věci nebrání domněnce samostatných plnění.

45. Z tohoto důvodu musí být služby poskytované holdingem posuzovány odděleně, jak správně zdůrazňuje i Komise. Podle zjištění poskytnutých předkládajícím soudem se jedná o pět různých služeb poskytovaných dceřiným společnostem holdingu.

2. Ke stanovení obvyklé ceny

46. Předkládající soud se dále táže, zda se obvyklá cena služeb poskytovaných holdingem vypočítá na základě srovnatelné ceny podle čl. 72 prvního odstavce směrnice o DPH nebo na základě nákladů holdingu podle čl. 72 druhého odstavce bodu 2 této směrnice.

47. Podle znění tohoto ustanovení to závisí na tom, zda lze zjistit „srovnatelné […] poskytnutí služby“. Pouze tehdy, pokud tomu tak není, mohou být pro stanovení obvyklé ceny použity náklady holdingu.

48. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda pro služby poskytované holdingem lze na volném trhu zjistit srovnatelné ceny a jak vysoké tyto ceny případně jsou. Vzhledem k tomu, že pět služeb poskytovaných holdingem musí být posuzováno samostatně, je pravděpodobné, že srovnatelné ceny zjistit lze.

[16] – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 33), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70), a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 23).

[17] – Rozsudky ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 22), a ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20).

[18] – Rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30), ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 18), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29). Rozsudky naproti tomu v originále (tzn. ve francouzském znění) používají vždy tentýž výraz: „éléments caractéristiques“.

[19] – Rozsudky ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 21), ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 26), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).

[20] – Viz k tomu rovněž moje stanovisko ve věci Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, bod 22).

[21] – Usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 35), a rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 31).

49. V rozsahu, v němž holding služby poskytované svým dceřiným společnostem nakoupil od třetích osob, nejsou zjevné důvody, které by hovořily proti tomu, aby toto protiplnění zaplacené holdingem bylo považováno za srovnatelnou cenu. Má se totiž za to, že cena zaplacená mezi cizími třetími osobami odpovídá tržní hodnotě této služby.

3. Závěr k první předběžné otázce

50. Obvyklá cena musí být stanovena pro jednotlivé služby poskytnuté holdingem samostatně na základě srovnatelných cen podle čl. 72 prvního odstavce směrnice o DPH. V projednávané věci nelze mít za to, že se jedná o nedělitelný soubor plnění, pro který nelze stanovit srovnatelnou cenu.

C. Podpůrně: ke druhé předběžné otázce

51. Druhou předběžnou otázkou se předkládající soud táže, jak mají být zjištěny „celkov[é] náklad[y] osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby“ podle čl. 72 druhého odstavce bodu 2 směrnice o DPH. Předkládající soud se zejména ptá, zda tak lze učinit součtem veškerých výdajů osoby povinné k dani, pokud jediné plnění, které svým dceřiným společnostem poskytuje, spočívá v jejich řízení a pokud provedla odpočet veškeré daně zaplacené na vstupu ze svých přijatých plnění od své povinnosti na DPH. Tato otázka ovšem v projednávané věci vyvstává pouze tehdy, pokud lze mít za to, že se jedná o soubor služeb, pro které neexistuje srovnatelná cena. Tato otázka proto bude zodpovězena pouze podpůrně.

1. Nezbytná podmínka článku 80 směrnice o DPH: nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem

52. Použití obvyklé ceny ovšem předně předpokládá, že se použije čl. 80 odst. 1 první věta směrnice o DPH, tedy že existuje nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jinak podle článku 73 této směrnice představuje základ daně všechno, co příjemce plnění vynaloží.

53. Vzhledem k tomu, že holding za své služby obdržel od svých dceřiných společností protiplnění, představuje podle článku 73 směrnice o DPH tato skutečně obdržená hodnota [22] základ DPH. Výši základu daně tedy neurčuje normotvůrce, nýbrž jej autonomně stanoví osoba povinná k dani a příjemce plnění. Rozhodující je, jakou částku musí příjemce plnění vynaložit, aby toto plnění získal. Zda je tato částka vyšší nebo nižší než tržní hodnota, není z pohledu práva upravujícího DPH relevantní.

54. Pouhá skutečnost, že odpočet daně z přijatých plnění je vyšší než daňová povinnost z poskytnutých plnění, přitom nenaznačuje, že se jedná o daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což správně zdůrazňuje holding ve svém písemném vyjádření [23]. Ani prodej zboží pod obvyklou tržní cenou nezakládá nebezpečí ztráty daňových příjmů, protože – jak správně podtrhuje i Komise – zásada obvyklých tržních podmínek u DPH (vzhledem k její povaze nepřímé daně ze spotřeby) zásadně není relevantní. Tím spíše to nezakládá nebezpečí daňových

[22] – Rozsudek ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 43 a zde citovaná judikatura).

[23] – To je rovněž v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora – viz jen rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, body 24 a násl.), a ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 26).

úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Ve výsledku má být a je zdaněn příjemce plnění (a nikoliv jeho poskytovatel) v souladu s cenou (a nikoliv s obvyklou cenou), kterou zaplatí za spotřebu (dodání zboží nebo poskytnutí služby).

55. Skutečnost, že poskytovatel plnění nedosáhl zisk, je pro právo upravující DPH rovněž nerelevantní (viz jen článek 9 směrnice o DPH: „ekonomick[á] činnost […] bez ohledu na […] výsledky“). Nebezpečí, kterému se článek 80 směrnice o DPH snažní zabránit, se proto nemůže zakládat na výši ceny a z toho vyplývajících daňových příjmů. Právo upravující DPH proto akceptuje cenu sjednanou mezi osobou povinnou k dani a příjemcem plnění, která nepokrývá náklady.

56. Ovšem v případě, že osoba povinná k dani (holding) a příjemce plnění (dceřiná společnost) jsou propojené společnosti, je stanovení ceny mezi nimi relevantní pro DPH z jiného důvodu. Tuto skutečnost ilustrují následující příklady, které vychází z DPH ve výši 20 %:

57. Holding nakoupí od třetí osoby službu za 120 (včetně DPH ve výši 20), kterou za úplatu prodá své dceřiné společnosti. Dceřiná společnost není oprávněna provést odpočet DPH, protože uskutečňuje plnění osvobozená od daně. Při prodejní ceně 120 se odpočet daně a daňová povinnost holdingu vyrovnají, protože dceřiná společnost je zatížena DPH ve výši 20. Nemohla by tuto DPH neutralizovat, protože nemůže provést odpočet daně. Skupina podniků tak není zatížena neodpočitatelnou DPH ve výši 20. Téhož výsledku by bylo dosaženo i u samostatného podnikatele, který není z důvodu svých nezdanitelných plnění oprávněn provést odpočet daně.

58. Při prodejní ceně ve výši 60 by holding měl naproti tomu odpočet daně 20, daňovou povinnost ovšem pouze 10 (20/120 z 60), dceřiná společnost by tak byla zatížena DPH pouze ve výši 10. Skupina podniků by tak zatížení spojené s vyloučením dceřiné společnosti z odpočtu daně snížila na polovinu. Z toho vyplývá, že v případě úzce propojených podniků existuje zájem a možnost sjednat v takových situacích nikoliv nákupní cenu, nýbrž cenu nižší. To by u samostatného podnikatele možné nebylo. Z existence mimořádně úzké vazby mezi poskytovatelem a příjemcem plnění tedy vyplývá riziko týkající se DPH (vytvoření neoprávněného odpočtu daně zaplacené na vstupu, v projednávané věci ve skupině podniků), kterému má bránit článek 80.

59. Z tohoto důvodu mohou členské státy v případech článku 80 směrnice o DPH vypočítat DPH výjimečně[24] nikoliv na základě skutečného protiplnění, nýbrž na základě vyšší obvyklé hodnoty podle článku 72. Článek 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH předpokládá, že je poskytnuta služba mezi propojenými podniky, příjemce plnění není oprávněn k plnému odpočtu daně a existuje nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jsou-li splněny tyto podmínky, porovná se obvyklá cena ve smyslu článku 72 se skutečným protiplněním. Je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, pak základ DPH představuje obvyklá cena.

60. Účastníci řízení jsou zajedno, že holding a jeho dceřiné společnosti jsou propojené podniky a příjemci plnění (dceřiné společnosti) nejsou oprávněny k plnému odpočtu daně. Je tedy nezbytné přezkoumat pouze to, zda a do jaké míry existuje nebezpečí daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

[24] – K povaze článku 80 jako výjimky výslovně rozsudek ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 45). K povaze výjimky v rámci předchozího ustanovení viz rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 24).

61. Daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem je ovšem *per se* vyloučeno za určitých okolností. Je tomu tak tehdy, pokud skutkový stav, který naplnila osoba povinná k dani, nepředstavuje nebezpečí daňových ztrát.

62. Pokud jsou zboží nebo služby dodávány za uměle nízké nebo vysoké ceny mezi stranami, které jsou obě oprávněny k plnému odpočtu DPH, nemůže ovšem na tomto stupni docházet k daňovým únikům nebo k vyhýbání se daňovým povinnostem [25]. V takovém případě je pro výši celkového zatížení skupiny podniků daní z přidané hodnoty (v zásadě [26]) nerelevantní, zda dceřiné společnosti využívají externí služby přímo, nebo zda tyto služby nejprve nakupuje holding a následně je dceřiným společnostem prodává za nižší nebo vyšší cenu.

63. Daňové příjmy rovněž nejsou ohroženy interními koncernovými službami, pokud u výdajů poskytující společnosti (holdingu) nevznikla DPH (např. při výplatě mzdy za práci). Rozhodující je, že holding v tomto ohledu nemohl uplatnit odpočet daně. V tomto rozsahu se částečné vyloučení příjemce jeho plnění (tedy dceřiných společností) z odpočtu daně neprojeví, byť je švédská daňová správa zřejmě jiného názoru. Ve skupině podniků není vytvářen neoprávněný odpočet daně na vstupu. I samostatný podnikatel se srovnatelnými výdaji a srovnatelnou hospodářskou činností by byl zatížen DPH ve stejné výši jako skupina podniků.

64. Nebezpečí ztráty daňových příjmů tedy nehrozí, pokud zaprvé holding nakupuje plnění podléhající DPH, zadruhé dceřiné společnosti nemají nárok na plný odpočet daně a zatřetí holding prodává nakoupená plnění dceřiným společnostem za cenu, která je nižší než nákupní cena. Pokud holding v takovém případě (v rámci „řízení za úplatu“, které požaduje Soudní dvůr) přijatá plnění dále poskytuje svým dceřiným společnostem za uměle nižší cenu, může skupina podniků částečně snížit zatížení, které je spojeno s chybějícím oprávněním dceřiných společností provést odpočet DPH na vstupu.

65. Pokud náklady holdingu ovšem nejsou zatíženy DPH, není to možné. V tomto ohledu neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů. Platí to dokonce i tehdy, pokud příjemci plnění (dceřiné společnosti) nejsou oprávněni k plnému odpočtu daně. Skutečnost, že pro konstatování nebezpečí ztráty daňových příjmů nemůže být odpočet daně u příjemce plnění relevantní, vyplývá již z toho, že tento znak skutkové podstaty je samostatně uveden v čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Tento znak by byl nadbytečný, pokud by musel být posuzován současně se zjištěním, zda existuje nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

66. Právní relevance skutečnosti, že přijatá plnění byla zatížena daní na vstupu, se projeví i při pohledu na čl. 16 první pododstavec, jakož i čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Ty totiž pro fikci plnění za úplatu (a tedy zvýšení základu daně) rovněž předpokládají, že přijatá plnění, která byla bez úplaty poskytnuta dále, opravňovala k odpočtu daně. Článek 80 ve spojení s článkem 72 a čl. 16 první pododstavec a čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH ve výsledku sledují stejný cíl. Je třeba upravit odpočet daně toho, kdo bezúplatně nebo za částečnou úplatu dále dodává zboží nebo poskytuje služby třetím osobám.

67. Vycházeje ze zjištění poskytnutých předkládajícím soudem to znamená, že čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH lze použít pouze pro zhruba polovinu poskytnutých plnění holdingu (cca 14 milionů SEK). Holding sice hospodářsky přiřadil všechny své náklady svým poskytnutým plněním, ovšem pouze zhruba polovina jeho nákladů byla zatížena DPH. Nanejvýš v této výši může existovat nebezpečí ztráty daňových příjmů ve smyslu článku 80 směrnice o DPH.

[25] – Rozsudek ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 47).

[26] – Výjimka platí pro nákup aktiv, jejichž následné použití by mohlo vést k opravě odpočtu daně podle článků 184 a násl. směrnice o DPH.

2. K relevantnosti nákladů holdingu

68. Použije-li se článek 80 směrnice o DPH, musí být stanovena obvyklá cena plnění podle článku 72 této směrnice. Ta podle čl. 72 prvního odstavce primárně vyplývá z částky, kterou by příjemce musel obvykle zaplatit za srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Pouze v případě, že předkládající soud dospěje k závěru, že nelze stanovit srovnatelné ceny, představují podle čl. 72 druhého odstavce bodu 2 směrnice o DPH obvyklou cenu náklady holdingu na poskytnutí služby (viz k tomu již výklad k první předběžné otázce, body 46 a násl.).

69. Paušální a automatické zahrnutí všech výdajů holdingu z dotčeného kalendářního roku do výpočtu, jak učinil žalovaný, by tak vedlo k nesprávným výsledkům. Obvyklá cena musí být spíše vypočtena samostatně pro každou službu, jak správně zdůrazňuje Komise, a nelze ji proto určit na základě všech nákladů jednoho roku. Například náklady na budoucí nákup účasti (nebo přijetí holdingu na burzu) nemá nic společného se službami poskytovanými současným dceřiným společnostem. Nemohou proto ani ovlivnit základ daně u těchto služeb.

70. Navíc se některé výdaje zatížené daní na vstupu amortizují až v průběhu delšího období[27]. Právě u větších investic tak jsou nadměrné odpočty daně součástí systému. Výstavba výpočetního centra holdingem k poskytování IT služeb dceřiným společnostem za úplatu tak v prvním roce výstavby by tak přinesla vysoké náklady (s velkým zatížením DPH), jež lze neutralizovat odpočtem na vstupu, který provede holding.

71. Úplné zahrnutí takových investičních nákladů v roce jejich zaplacení do stanovení obvyklé ceny služby poskytnuté v témže roce by neodpovídalo hospodářské realitě. Tyto výdaje musí být spíše přiřazeny službám poskytnutým rovněž v následujících letech. I když tento aspekt nebyl přímo zahrnut do znění článku 72 směrnice o DPH, je nicméně nutné k němu v právu upravujícím DPH přihlédnout.

72. Soudní dvůr jednak již výslovně rozhodl, že dokonce obvyklá tržní cena, která je nižší než režijní náklady, neumožňuje použít článek 80 směrnice o DPH[28]. Obvyklá tržní cena ovšem rozděluje dlouhodobé investiční náklady i na dobu několika let. Zároveň to vyplývá například z ustanovení článku 187 směrnice o DPH, podle kterého se oprava odpočtu daně u investičních nákladů při změně poměrů neprovede ihned, nýbrž se rozloží na období několika let[29]. Toto hodnocení a zde uvedená období, která mohou členské státy částečně ovlivnit, mohou být v projednávané věci použity analogicky. Výraz náklady použitý v čl. 72 odst. 2 bodu 2 směrnice o DPH proto musí být teleologicky redukován.

3. Závěr ke druhé předběžné otázce

73. Na druhou předběžnou otázku je proto nezbytné (podpůrně) odpovědět tak, že obvyklou cenu služeb řízení v rámci skupiny podniku nelze určit podle článku 80 ve spojení s článkem 72 směrnice o DPH paušálním součtem veškerých výdajů holdingu v konkrétním kalendářním roce. Zahrnuty musí být pouze výdaje zatížené daní z přidané hodnoty. Přitom je nezbytné vzít v úvahu, že výdaje musí být přiřazeny příslušným poskytnutým plněním. Z tohoto důvodu mohou být náklady na investice zohledněny v roce jejich vzniku nanejvýš poměrnou částí.

[27] – Viz k této myšlence rovněž rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 29).

[28] – Rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, bod 26), týkající se ještě předchozího předpisu.

[29] – Viz k tomu rovněž rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, body 24 a násl.).

VI. Závěry

74. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které položil Högsta Förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko), takto:

„Články 72 a 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že různé služby řízení (v projednávané věci služby řízení společnosti, financování, správy nemovitostí, IT a personálu), které poskytuje řídící holdingová společnost svým dceřiným společnostem, v žádném případě nepředstavují vždy jedinečné služby, u nichž je již předem vyloučeno, že lze zjistit srovnatelnou hodnotu ve smyslu čl. 72 prvního odstavce této směrnice.“