

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 29. září 2005¹

1. Toto řízení o předběžné otázce se týká především toho, zda a případně za jakých podmínek musejí být služby poskytované v rámci stejné právní entity považovány za poskytování služeb za protiplnění podléhající dani z přidané hodnoty² podle šesté směrnice Rady 77/388/EHS³.

musejí být považována za poskytování služeb uskutečňovaná za protiplnění a podléhající DPH.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

2. Jeho základem je spor mezi italskými orgány příslušnými v oblasti DPH a FCE Bank plc⁴ se sídlem ve Spojeném království ohledně služeb týkajících se řízení a odborné přípravy zaměstnanců, které tato společnost poskytla své stále provozovně v Itálii, přičemž náklady na ně byly připsány této provozovně. Účastníci sporu v původním řízení se rozcházejí v otázce, zda tato plnění, uskutečněná v rámci stejné právní entity,

3. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Dále jen „DPH“.

3 — Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice“).

4 — Dále jen „FCE Bank“.

4. Pojem osoby povinné k dani je definován čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, podle které se jí rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Podle čl. 4 odst. 4 prvního pododstavce stejné směrnice se použitím slova „samostatně“ v odstavci 1

vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

5. Místo zdanitelných plnění, co se týče poskytování služeb, se řídí čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, který uvádí:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

B – Vnitrostátní právo

6. V italském právu jsou ustanovení relevantní pro oblast DPH obsažena v základním zákoně o DPH (decreto del Presidente della Repubblica č. 633) ze dne 26. října 1972 (dále jen „DPR“). Článek 1 DPR stanoví, že před-

mětem DPH jsou poskytování služeb uskutečněna na území státu. Článek 3 uvedeného DPR tato poskytování definuje jako poskytování uskutečněna za protiplnění.

7. Článek 7 DPR, nazvaný „teritorialita daně“, ve svém odstavci 3 uvádí, že poskytování služeb „jsou považována za uskutečněna na území státu, jsou-li služby poskytovány osobami majícími bydliště na území státu nebo osobami-rezidenty, které nemají bydliště v zahraničí, nebo jsou-li služby poskytovány v Itálii stálými provozovny osob, které mají bydliště nebo jsou rezidenty v zahraničí“.

II – Skutkové okolnosti a spor v původním řízení

8. Předmětem podnikání FCE Bank je výkon finančních činností osvobozených od DPH. Na účet svých vedlejších provozoven zajišťuje služby spojené s poradenstvím, řízením a odbornou přípravou zaměstnanců, se zpracováním dat a s dodávkami a správou aplikačního softwaru, přičemž náklady na ně jsou rozloženy mezi tyto provozovny.

9. Podle skutečností vylíčených Corte suprema di cassazione (Itálie) na sebe FCE IT, stálá provozovna FCE Bank v Itálii, vyúčtovala výše zmíněná plnění za roky 1996 až 1999. Po uhrazení odpovídající DPH italským správním orgánům FCE IT požádala o vrácení této daně z důvodu, že není nadána vlastní právní subjektivitou.

samostatnosti přiznané stálé provozovně považovány za protiplnění, a představují tak zdanitelný základ pro účely DPH.

III – Předběžné otázky

10. Jelikož příslušné italské správní orgány na tuto žádost o vrácení neodpověděly a jelikož toto mlčení nepřimo znamenalo zamítnutí, podala FCE IT žalobu, která byla prohlášena za opodstatněnou. Odvolání italských správních orgánů proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto. Příslušný soud měl za to, že dotčené služby představují interní plnění, uskutečňovaná v rámci stejné právní entity, a že jako takové nejsou předmětem DPH. Usoudil, že náklady na služby připsané mateřskou společností stálé provozovně nepředstavují protiplnění za poskytování služeb, ale pouhé rozdělení nákladů uvnitř stejné společnosti.

11. Italské ministerstvo hospodářství a financí podalo proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek. Svůj opravný prostředek založilo na článku 7 DPR a uplatňovalo, že veškeré úhrady uskutečněné ve prospěch mateřské společnosti v souvislosti se službami poskytnutými touto společností jsou z důvodu subjektivní daňové

12. Předkládající soud uvádí, že je konfrontován se dvěma následujícími otázkami, z nichž první se týká existence právního vztahu, relevantního pro účely DPH, mezi mateřskou společností a stálou provozovnou a druhá pojmu „služba za protiplnění“.

13. Pokud jde o první bod, otázka, která podle předkládajícího soudu vyvstala, se týká ověření toho, zda s ohledem na vnitrostátní právní předpisy a na článek 2 šesté směrnice může stálá provozovna nebo dceřiná společnost nacházející se v jiném členském státě než jejich mateřská společnost představovat samostatnou entitu, a může jí tak být přiznáno postavení příjemce poskytování služeb povinného k DPH, jelikož podle judikatury podléhá poskytnutí služby dani,

pouze pokud existuje právní vztah mezi poskytovatelem a příjemcem tohoto plnění⁵.

14. Co se týče vnitrostátního práva, Corte suprema di cassazione uvádí, že pokud podniky-nerezidenti zřizující stálou provozovnu v Itálii musejí požádat o její zápis do obchodního rejstříku, taková provozovna, a zvláště je-li zřízena bankovní společností, nemá právní subjektivitu odlišnou od její mateřské společnosti. Právní vztahy s třetími osobami jsou přičítány této společnosti.

15. Přesto v oblasti přímého zdanění, co se týče daní z příjmu, podléhají stále provozovny společností-nerezidentů dani a plnění uskutečněná jejich prostřednictvím musejí být předmětem účetnictví odděleného od účetnictví jejich mateřské společnosti. Předkládající soud se v tomto ohledu táže

5 — Předkládající soud odkazuje zejména na rozsudek ze dne 3. března 1994, *Tolsma* (C-16/93, Recueil, s. I-743), ve kterém Soudní dvůr upřesnil, že přímý vztah mezi poskytnutým plněním a získaným protiplněním, nutný pro existenci poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, musí mít formu právního vztahu. Šlo o to zjistit, zda hudebník, který hraje na veřejné komunikaci a který od kolemjedoucích dostává příspěvky, poskytuje služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Soudní dvůr rozhodl, ve znění, které bylo poté často judikaturou přebíráno, že plnění je zdanitelné, pouze pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v průběhu kterého dochází k výměně vzájemných plnění, přičemž náhrada získaná poskytovatelem tvoří skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Soudní dvůr měl za to, že v této věci nejsou tyto podmínky splněny, jelikož příspěvky poskytované kolemjedoucími nepředstavují protiplnění za poskytnutou službu. Mezi jednotlivými stranami totiž neexistovala žádná dohoda, jelikož kolemjedoucí příspěvek poskytovali dobrovolně a jeho výši určovali podle svého uvážení. Neexistoval tedy žádný nezbytný vztah mezi hudebním výkonem a platbami, které vyvolal, jelikož kolemjedoucí nežádali o to, aby jim byla hudba hrána, a částky platili nikoliv v závislosti na hudebním výkonu, ale na subjektivní motivaci.

na relevanci *Vzorové smlouvy v oblasti zdanění příjmů a majetku* vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)⁶ v oblasti DPH, co se týče jejího článku 7⁷. Zdůrazňuje, že komentář OECD k tomuto článku 7 výslovně zmiňuje poskytování služeb uskutečňovaných mateřskou společností ve prospěch její stále provozovny jako možný zdroj nákladů, které mohou být uvedené provozovně připsány. Mimoto uvádí, že dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Italskou republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku tato ustanovení *vzorové smlouvy* OECD přebírá.

16. Předkládající soud se rovněž táže, zda by existence dohody o rozdělení nákladů („cost-sharing agreement“) nebo alespoň právní akt přičítající stále provozovně náklady na

6 — *Vzorová smlouva* aktualizovaná dne 29. dubna 2000 Výborem pro daňové záležitosti OECD, svazek I, dále jen „*vzorová smlouva* OECD“.

7 — Článek 7 odst. 2 *vzorové smlouvy* OECD stanoví, že „[...] vykonává-li podnik smluvního státu činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stále provozovny, která se zde nachází, jsou v každém smluvním státě této stále provozovně připsány zisky, kterých by mohla dosáhnout, kdyby byla odlišným podnikem vykonávajícím totožné nebo obdobné činnosti za totožných nebo obdobných podmínek a jednajícím zcela nezávisle s podnikem, jehož stálou provozovnu představuje.“ (*neoficiální překlad*)
Odstavec 3 tohoto článku stanoví:
„Při stanovení zisků stále provozovny lze odečíst náklady vynaložené na účely, které tato stálá provozovna sleduje, včetně takto vynaložených nákladů na vedení a obecných administrativních nákladů, ať již ve státě, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nebo jinde.“ (*neoficiální překlad*)

služby, které jí byly poskytnuty mateřskou společností, mohla ukazovat na existenci právního vztahu, ve smyslu judikatury Soudního dvora, mezi touto společností a uvedenou provozovnou.

17. Otázkou, kterou je třeba vyřešit, proto je, zda může jednotka se samostatností dostatečnou k tomu, aby byla možná existence právního vztahu vedoucího k plněním, která jsou předmětem DPH, existovat uvnitř stejného právního subjektu. Je-li tomu tak, vyvstávají další dvě otázky, a sice jak může být taková samostatnost prokázána a zda existence právního vztahu, ve smyslu, ve kterém ho chápe judikatura Soudního dvora, musí být posuzována s ohledem na vnitrostátní právo, nebo na základě zásad právního řádu Společenství, jak, zdá se, vyplývá z rozsudku ze dne 17. září 2002, *Town and County Factors*⁸.

18. Co se týče pojmu „služba za protiplnění“, předkládající soud si klade otázku, zda připsání nákladů k tíži a, případně, částečné připsání k tíži může, při neexistenci obchodního zisku, představovat protiplnění ve smyslu judikatury.

19. Na základě těchto úvah se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 šesté směrnice v tom smyslu, že dceřiná společnost společnosti, jejíž sídlo se nachází v jiném státě (který je členem Evropské unie, či nikoliv), mající znaky výrobní jednotky, může být považována za samostatný subjekt, a že tedy může mezi těmito dvěma entitami existovat právní vztah, a že v důsledku toho poskytování služeb mateřskou společností podléhá DPH? Lze pro zodpovězení této otázky použít kritérium ‚arm’s length‘ stanovené v čl. 7 odst. 2 a 3 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a smlouvy ze dne 21. října 1988 uzavřené mezi Itálií a Spojeným královstvím [Velké Británie] a Severní[ho] Irsk[a]? Může mezi nimi existovat právní vztah v případě existence ‚cost sharing agreement‘ týkající se poskytování služeb vedlejší provozovně? Pokud ano, jaké jsou podmínky pro existenci takového právního vztahu? Musí být pojem právního vztahu posuzován s ohledem na vnitrostátní právo, nebo na právo Společenství?

2) Lze považovat – a případně v jakém rozsahu – započtení nákladů na tyto služby k tíži dceřiné společnosti za

8 — C-498/99, Recueil, s. I-7173, body 21 a 22.

protiplnění za poskytnuté služby ve smyslu článku 2 šesté směrnice, nezávisle na výši započtených nákladů a dosažení obchodního zisku?

- 3) Má-li se za to, že poskytování služeb mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi je v zásadě osvobozeno od DPH z důvodu nedostatku samostatnosti příjemce, a v důsledku toho neexistence právního vztahu mezi těmito dvěma entitami, a v případě, že mateřská společnost sídlí v jiném členském státě Evropské unie, je vnitrostátní správní praxe, která v takovém případě zdaňuje uvedená poskytování služeb, v rozporu se zásadou svobody usazování zakotvenou v článku 43 ES?“

21. Corte suprema di cassazione tak především ve svých předběžných otázkách a v odůvodnění svého předkládacího usnesení opakovaně použil výraz „dceřiná společnost“, což by mohlo vyvolávat dojem, že FCE IT je společností založenou dle italského práva, a že tak představuje právní entitu odlišnou od FCE Bank.

22. Nicméně z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vyplývá, že výraz „dceřiná společnost“ nemá být chápán ve svém pravém smyslu, ale v obecnějším smyslu vedlejší provozovny. Předkládající soud totiž uvádí, že FCE IT představuje stálou provozovnu FCE Bank⁹ a že problém, který vyvstává ve sporu v původním řízení, je, do jaké míry může existovat v rámci stejného právního subjektu právní vztah vedoucí k plněním podléhajícím DPH¹⁰.

IV – Analýza

A – K dosahu předběžných otázek

20. Výrazy použité v předběžných otázkách mohou vyvolávat určitou nejasnost, která by měla být odstraněna, aby mohl být upřesněn jejich dosah a aby mohly být vnitrostátnímu soudu poskytnuty užitečné odpovědi.

23. Mimoto na jednání FCE Bank uvedla, že FCE IT představuje pobočku ve smyslu čl. 1 bodu 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/12/ES¹¹, přijaté k vytvoření vnitřního trhu v oblasti činnosti úvěrových institucí. Podle definice uvedené v tomto předpise je FCE IT „provozovna bez právní subjektivity, jež tvoří součást úvěrové insti-

9 – Viz předkládací usnesení, bod 5.1.

10 – Tamtéž, bod 5.5.

11 – Směrnice ze dne 20. března 2000 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o jejím výkonu (Úř. věst. L 126, s. 1; Zvl. vyd. 06/03, s. 272).

tuce a jež přímo provádí všechny nebo některé operace tvořící podstatu činnosti úvěrových institucí“.

24. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit přesnou právní povahu FCE IT. Zdá se být nicméně prokázáno, s ohledem na všechny výše uvedené poznatky, že se skutečně jedná o vedlejší provozovnu nepředstavující právní entitu odlišnou od její mateřské společnosti a že otázka položená předkládajícím soudem v tomto řízení je, zda a v jaké míře musejí být služby poskytnuté v rámci stejné právní entity předmětem DPH.

25. Dále předkládající soud, jak jsme mohli vidět, uvádí, že FCE IT představuje stálou provozovnu FCE Bank. Ve své první předběžné otázce uvedený soud žádá o výklad čl. 2 bodu 1 a čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, přičemž druhý z obou článků stanoví, jak připomínám, že za místo poskytování služeb se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo *stálou provozovnu, z níž službu poskytuje*¹².

26. Tento pojem „stálé provozovny“ není v šesté směrnici definován, ale z ustálené judikatury vyplývá, že předpokládá, že vedlejší provozovna zřízená v členském státě

společností-nerezidentem má k dispozici nezbytné lidské a technické prostředky pro poskytování služeb odpovídajících předmětu činnosti uvedené společnosti¹³. Jelikož je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a který musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, jež bude vydáno, posoudit s ohledem na zvláštní okolnosti věci relevanci otázek, které pokládá Soudnímu dvoru¹⁴, je třeba připustit, že FCE IT představuje stálou provozovnu ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

27. První předběžnou otázku tedy posoudím tak, že budu vycházet z předpokladu, že FCE IT je vedlejší provozovnou FCE Bank v Itálii, která není odlišnou právní entitou a která v tomto státě představuje stálou provozovnu ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

B – *K první předběžné otázce*

28. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 bod 1 a čl. 9

13 — Viz rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 18); ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 20); ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 15), a ze dne 7. května 1998, Lease Plan Luxembourg (C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 24).

14 — Viz zejména rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.Illi (C-286/02, Recueil, s. I-3465, bod 27 a uvedená judikatura).

12 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

odst. 1 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že poskytování služeb v členském státě mateřskou společností-nerezidentem vedlejší provozovně, která není odlišnou právní entitou a která v tomto státě představuje stálou provozovnu ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, může představovat plnění podléhající DPH, jsou-li náklady na tyto služby připsány k tíži této provozovně.

29. Touto otázkou se předkládající soud táže, zda samostatnost takové vedlejší provozovny může být považována ve vztahu k její mateřské společnosti-nerezidentovi za dostatečnou k tomu, aby mezi nimi mohl existovat právní vztah umožňující kvalifikovat plnění uskutečněná v rámci stejné právní entity jako poskytování služeb podléhající DPH.

30. V tomto kontextu se táže, zda tato samostatnost může být vyvozena z podmínek zdanění v hostitelském státě, které se vztahují na zisky vytvořené v tomto státě dotčenou společností prostřednictvím její stálé provozovny, stanovených vzorovou smlouvou OECD a z existence „cost sharing agreement“ nebo aktu, podle kterého jsou náklady na služby poskytnuté mateřskou společností započteny proti těmto ziskům. Klade si rovněž otázku, zda musí být tento pojem právního vztahu posuzován s ohledem na vnitrostátní právo, nebo na právo Společenství.

31. Italská a portugalská vláda tvrdí, že služby poskytované mateřskou společností její stálé provozovně musejí být posuzovány jako plnění podléhající DPH, jelikož podle těchto vlád musí být stálá provozovna v hostitelském státě považována za samostatnou osobu povinnou k dani.

32. Italská vláda tuto analýzu zakládá na ustanoveních čl. 9 odst. 1 šesté směrnice a na ustanoveních článku 1 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS¹⁵, podle které „[p]ro účely této směrnice se osobou povinnou k dani neuzázněnou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, která [...] nemá v dotčeném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace [...]“. Z výše uvedeného vyvozuje, že přestože mateřská společnost a její pobočka představují stejnou právnickou osobu, z daňového hlediska, a zvláště co se týče DPH, představují odlišné osoby povinné k dani.

33. Portugalská vláda zase připomíná, že rozsah působnosti DPH není omezen na entity nadané právní subjektivitou a že pojem osoby povinné k DPH, tak jak je definován čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, musí umožňovat pokrýt entity, které nejsou nadány vlastní právní subjektivitou, ale které působí s určitou samostatností. Dále tvrdí, že

15 — Směrnice ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neuzázněným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

definice Soudního dvora, pokud jde o pojem stálého zařízení, nezávisí na kritériích vyplývajících z vnitrostátních právních řádů, ale na podmínce, že tato provozovna má k dispozici dostatečné lidské a technické prostředky pro samostatný výkon hospodářské činnosti. Nakonec se domnívá, že DPH zůstává navzdory svému vysokému stupni harmonizace vnitrostátní daní, a že v důsledku toho přisouzení postavení osoby povinné k dani vyplývá výhradně z vnitřních předpisů každého členského státu. Z těchto úvah vyvozuje, že stálá provozovna, přestože je nedílnou součástí subjektu nadaného „jedinou a nedělitelnou právní subjektivitou“, musí být považována za samostatnou osobu povinnou k dani, odlišnou od své mateřské společnosti.

34. Argumenty uvedené těmito vládami nesdílím. Stejně jako žalobkyně, vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství se domnívám, že služby poskytované v rámci stejné právní entity nemohou představovat poskytování služeb podléhajících DPH, i když jsou jejich náklady předmětem rozložení mezi jednotlivé stálé provozovny. Tuto analýzu zakládám na dále rozvinutých argumentech.

35. Je sice nesporné, že rozsah působnosti DPH je v šesté směrnici stanoven velice

široce, jelikož se použije na veškeré hospodářské činnosti a veškerá stadia distribuce a uvádění na trh¹⁶. Článek 2 bod 1 této směrnice tak uvádí veškerá dodání zboží a veškerá poskytování služeb uskutečněná za protiplnění v členském státě osobou povinnou k dani jednající jako takovou. V projednávaném případě není zpochybňováno, že plnění jako jsou služby spojené s poradenstvím, řízením a odbornou přípravou zaměstnanců, se zpracováním dat a s dodávkami a správou aplikačního software mohou představovat zdanitelná plnění ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud jsou uskutečňována za protiplnění osobou povinnou k dani¹⁷.

36. Toto posláni šesté směrnice je vyjádřeno rovněž v jejím čl. 4 odst. 1, který osobu povinnou k dani definuje jako „jakoukoliv osobu“, která na nějakém místě provádí samostatně hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Jak právem připomíná portugalská vláda, pojem osoby povinné k dani se tedy nevztahuje pouze na fyzické nebo právnické osoby, ale může být rovněž použit na entitu, která není nadána právní subjektivitou¹⁸.

16 — Viz rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 10).

17 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 19).

18 — Viz ohledně soukromé společnosti založené podle nizozemského práva rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, Recueil, s. I-419, bod 8).

37. Z těchto skutečností lze rovněž vyvodit, že existence plnění podléhajícího DPH je objektivní skutečností, jelikož nezávisí na účelu, který jeho původce sleduje, ani na výsledcích tohoto plnění. Nesmí podléhat ani kritériím týkajícím se zvláštní formy nebo právních účinků smlouvy mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem, které se mezi jednotlivými členskými státy mohou odlišovat. Bylo tak rozhodnuto, jak připomíná italská vláda, že existence poskytnutí služeb za protiplnění nemůže záviset na vykonatelné povaze povinností vyplývajících pro poskytovatele, takže ve smyslu výše uvedeného rozsudku Tolsma právní vztah existuje, i když povinnost uvedeného poskytovatele nemůže podléhat nucenému výkonu¹⁹.

38. Nedomnívám se však, že by vzhledem k systému DPH v rámci Společenství mohly v rámci stejné právní entity existovat právní subjekty dostatečně samostatné k tomu, aby mohly být považovány za dvě osoby povinné k dani, jak tvrdí italská a portugalská vláda. Jednak lze jen obtížně připustit, že by stálá provozovna mohla být považována za jednajíc samostatně, nezávisle na své mateřské společnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Krom toho stálá provozovna ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice nepředstavuje osobu povinnou k dani odlišnou od své mateřské společnosti.

39. K prvnímu bodu je na místě připomenout, že v šesté směrnici je pojem samostatnosti, uvedený v čl. 4 odst. 1 této směrnice, který podmiňuje povahu osoby povinné k dani, pouze předmětem negativní definice v odst. 4 prvním pododstavci tohoto článku. Podle této definice nejde o samostatnost, existuje-li vztah podřízenosti srovnatelný se vztahem založeným pracovní smlouvou mezi zaměstnancem a jeho zaměstnavatelem. Toto ustanovení uvádí tři kritéria související s existencí situace závislosti v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance, jakož i odpovědnosti zaměstnavatele.

40. Podle těchto kritérií Soudní dvůr rozhodl, že notáři a soudní vykonavatelé vykonávají své činnosti samostatně, jelikož jednají na svůj vlastní účet a na svoji vlastní odpovědnost, svobodně si určují podmínky výkonu své práce a sami vybírají honoráře tvořící jejich příjem²⁰. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že činnost uskutečňovaná ve Španělsku výběřčími daní jmenovanými místními územněsprávními celky za účelem výběru daní musí být považována za hospodářskou činnost vykonávanou samostatně a podléhající DPH²¹. Soudní dvůr měl zejména za to, že neexistuje vztah podřízenosti, co se týče podmínek odměňování, „jelikož [tito] výběřčí daní [nesou] hospodář-

19 — Viz výše uvedený rozsudek *Town and County Factors* (bod 21), ohledně toho, zda musely být služby za protiplnění předmětem DPH, třebaže se poskytovatel zavázal uvedeně služby poskytnout pouze čestným prohlášením.

20 — Viz rozsudek ze dne 26. března 1987, *Komise v. Nizozemsko* (235/85, Recueil, s. 1471, bod 14).

21 — Viz rozsudek ze dne 25. července 1991, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, Recueil, s. I-4247, body 11 až 15).

ské riziko své činnosti vzhledem k tomu, že zisk, který z ní mají, závisí nejen na výši vybraných daní, ale rovněž na nákladech spojených s organizací lidských a materiálních prostředků jejich činnosti“²².

nizozemského práva, ačkoliv není právnickou osobou, je nadána faktickou samostatností společnosti a své činnosti uskutečňuje samostatně, takže při jejich výkonu je osobou povinnou k DPH ona²³.

41. Na základě těchto stejných kritérií Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Heerma rozhodl, že dotýčný má postavení osoby povinné k dani. Účelem bylo určit, zda pronájem nemovitosti společnosti založené podle nizozemského práva společníkem uvedené společnosti představuje plnění podléhající DPH. Nizozemská vláda tvrdila, že M. Heerma nemůže být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, jelikož dotčený pronájem představuje pouze plnění v uzavřeném řetězci vzhledem k tomu, že pronájemce byl jakožto společník spoluodpovědný za dodržování povinností vyplývajících pro najímající společnost z nájemní smlouvy.

42. Soudní dvůr měl za to, že mezi M. Heermou a najímající společností neexistují vztahy podřízenosti obdobné vztahům uvedeným v čl. 4 odst. 4 prvním pododstavci šesté směrnice. Podle Soudního dvora jednal J. Heerma při poskytnutí hmotného majetku do nájmu společnosti svým vlastním jménem, na svůj vlastní účet a na svoji vlastní odpovědnost, jakkoliv je rovněž jednatelem najímající společnosti. Soudní dvůr mimoto konstatoval, že tato společnost, založená dle

43. Vzhledem k těmto kritériím a k jejich uplatňování v judikatuře si lze jen obtížně představit, že by v rámci stejné právní entity mohla být stálá provozovna nadána dostatečnou samostatností k tomu, aby mohla jednat na svůj vlastní účet a aby sama nesla hospodářská rizika svých činností. Postavení osoby povinné k dani sice není, jak zdůraznila portugalská vláda, podmíněno tím, že podnik je nadán právní subjektivitou. Nicméně tato úvaha, zdá se, není v našem případě rozhodující. Účelem je totiž posoudit, zda se stálá provozovna tvořící nedílnou součást právní entity nadané právní subjektivitou může vůči této entitě jevit jako samostatná ve smyslu čl. 4 odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice a být posuzována jako kterákoliv jiná osoba povinná k DPH, které by mateřská společnost poskytovala služby. Zdá se mi, že v tomto případě představuje neexistence vlastní právní subjektivity vedlejší provozovny překážku schopnosti této provozovny jednat samostatně.

22 — Tamtéž, bod 13.

23 — Viz výše uvedený rozsudek Heerma (bod 8).

44. Potvrzení této analýzy lze dle mého názoru nalézt ve výše uvedeném rozsudku DFDS, ve kterém se Soudní dvůr zabýval otázkou pojmu samostatnosti v souvislosti se vztahy mezi společností založenou dle dánského práva a vykonávající činnosti cestovní kanceláře a její anglickou dceřinou společností. Soudní dvůr konstatoval, že tyto společnosti nejsou samostatné, přestože dceřiná společnost má vlastní právní subjektivitu a je vlastníkem svých kanceláří, jelikož z údajů obsažených v předkládacím usnesení, zejména z toho, že DFDS je držitelem veškerého základního kapitálu uvedené dceřiné společnosti, a z různých smluvních povinností stanovených uvedenou společností vyplývá, že dceřiná společnost jedná jako její pouhé pomocné zařízení²⁴.

45. Musí-li být dceřiná společnost, která je nadána vlastní právní subjektivitou, v závislosti na povaze vztahů spojujících ji s její mateřskou společností, považována za její pouhé pomocné zařízení, nemůže tedy stálá provozovna tvořící nedílnou součást společnosti *a fortiori* představovat samostatnou entitu a být posuzována jako samostatná osoba povinná k dani. Jak uvedla Komise, plnění uskutečněná v rámci skupiny mezi mateřskou společností a vedlejší provozovnou, která není ve státě usazena registrována jako odlišná právní entita založená podle

práva tohoto státu, by v zásadě neměla představovat plnění podléhající DPH²⁵.

46. Vztahy mezi mateřskou společností a pobočkou, jako je FCE IT, mohou rovněž představovat dobrou ilustraci této zásady. Pojmově posledně uvedená představuje pouhou provozovnu, prostou právní subjektivitu. Uvádím, že své činnosti nevykonává na svůj vlastní účet, ale jako prodloužená ruka úvěrové instituce, která je díky povolení získaného od státu původu podle směrnice 2000/12 oprávněna vykonávat své činnosti v členském státě prostřednictvím pobočky²⁶. Tato pobočka nemá ani vlastní majetek²⁷. Stejně tak, posoudím-li kritérium odpovědnosti, je nutno i zde konstatovat, že pobočka

25 — Tento postoj Komise je rovněž vyjádřen v jejím návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytování služeb [COM(2003) 822 konečný], jelikož navrhla Radě přidat k jejímu článku 6 následující odstavec 6:

„Pokud má právnická osoba více než jednu stálou provozovnu, služby poskytované mezi danými provozovnami se nebudou považovat za poskytování služeb.“ (*neoficiální překlad*)

Může být zajímavé uvést, že Evropský hospodářský a sociální výbor ve svém stanovisku k tomuto návrhu nepředstavuje tento bod jako úpravu šesté směrnice, ale jako připomenutí způsobu, jak by měla být uplatňována [stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytování služeb COM(2003) 822 konečné – 2003/0329 CNS (Úř. věst. 2004, C 117, s. 15)].

26 — Harmonizace podmínek povolování a omezitelnosti dohledu pro přístup k činnosti úvěrové instituce a její výkon má za účel umožnit každé úvěrové instituci, jež byla povolena a jež podléhá dohledu příslušných orgánů členského státu, vykonávat činnosti, na které se toto povolení vztahuje, na území jiného členského státu prostřednictvím zřízení pobočky nebo poskytování služeb (viz čtrnáctý bod odůvodnění a článek 18 směrnice 2000/12).

27 — Podle článku 13 směrnice 2000/12 hostitelský členský stát ani nesmí vyžadovat, aby byl pobočce povolené úvěrové instituce poskytnut kapitál.

24 — Viz výše uvedený rozsudek DFDS (bod 26).

sama nese hospodářská rizika spojená s výkonem činnosti úvěrové instituce, jako je například nesplacení půjčky zákazníkem. Toto riziko nese úvěrová instituce jako celek, která je z tohoto důvodu předmětem kontroly své finanční stability a solventnosti v členském státě svého původu.

47. Služby poskytované mateřskou společností takové stálé provozovně musí být tedy dle mého názoru posuzovány jako plnění, která se podnik v rámci své vnitřní politiky rozhodl nechat uskutečnit pro jednotlivá provozní střediska svými vlastními zaměstnanci. Okolnost, že se dotčené provozní středisko nachází v jiném členském státě, nezpochybnuje skutečnost, že se jedná o služby uskutečňované vlastními zaměstnanci podniku a pro jeho vlastní potřeby.

48. Posledně uvedené tvrzení vede k posouzení druhé otázky, ve které nesouhlasím s italskou a portugalskou vládou. Na rozdíl od těchto vlád se nedomnívám, že stálá provozovna ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice představuje samostatnou osobu povinnou k dani, odlišnou od své mateřské společnosti-nerezidenta.

49. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice ve spojení se sedmým bodem odůvodnění této směrnice má za úkol zavést obecné kritérium určení místa poskytování služeb, aby nedo-

cházelo ke kompetenčním sporům mezi členskými státy ani k případům dvojího zdanění nebo neexistence zdanění DPH. Podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, tak jak byl vyložen judikaturou, musí být poskytnutí služby zdaněno v místě, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, ledaže by toto kritérium určení místa nevedlo k účelnému řešení z hlediska daňového nebo způsobovalo spor s jiným členským státem²⁸. Soudní dvůr z toho vyvodil, že určení místa poskytnutí služeb do jiné provozovny podniku, než je jeho sídlo, přichází v úvahu pouze tehdy, pokud je tato provozovna nadána dostatečným stupněm stálosti a strukturou z hlediska lidské a technické vybavenosti způsobilou poskytnout uvažované plnění²⁹.

50. Určení místa poskytnutí služeb do této stálé provozovny má tak za účel jednoduše dodržet základní zásadu společného systému DPH, podle které musí být tento systém uplatňován tak, aby co nejlépe odrážel hospodářskou realitu³⁰. Použití čl. 9 odst. 1 šesté směrnice má v důsledku toho za účel provést určení místa zdanitelného plnění, má-li přeshraniční povahu, a to z důvodu finanční důležitosti, kterou má pro členské státy výběr DPH, a rozdílností, které ještě mohou v jejich právních předpisech přetrvávat, co se týče sazeb a osvobození.

28 — Viz výše uvedený rozsudek Berkholz (bod 17), a rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 16), stejně jako výše uvedené rozsudky ARO Lease (bod 15), DFDS (bod 19) a Lease Plan Luxembourg (bod 24).

29 — Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou na straně 11.

30 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek DFDS (bod 23).

51. Okolnost, že stálá provozovna tak trvale zahrnuje soubor lidských a materiálních prostředků umožňujících poskytování služeb zákazníkům podniku, však dle mého názoru neumožňuje mít za to, že své činnosti vykonává samostatně, nezávisle na své mateřské společnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 4 šesté směrnice, a že by měla být považována za odlišnou osobu povinnou k dani.

52. Této tezi portugalské vlády odporuje výše uvedený rozsudek DFDS, ze kterého jasně vyplývá, že stálá provozovna je svou povahou vedlejší provozovnou, která nemá ve vztahu ke své mateřské společnosti samostatný statut³¹. Tato analýza, použitá ohledně dceřiné společnosti, která, jelikož byla nadána svou vlastní právní subjektivitou, představovala právní entitu odlišnou od své mateřské společnosti, ale ve skutečnosti jednala jako její pomocný orgán, je dle mého názoru *a fortiori* jediná možná v případě stálé provozovny, prosté vlastní právní subjektivity a představující pouhou provozovnu.

53. Přípuštění teze hájené portugalskou vládou by mělo za následek, jak uvádí vláda Spojeného království, že ustanovení čl. 9 odst. 1 by byla zbytečná. Pokud by totiž sama stálá provozovna byla samostatnou osobou povinnou k dani, odlišnou do své mateřské

společnosti, stačilo by použít ustanovení článku 22 šesté směrnice, podle kterých musí být každá osoba povinná k dani zaregistrována ve státě, ve kterém vykonává své činnosti.

54. Článek 1 směrnice 79/1072³², zdá se, tuto analýzu potvrzuje. Dle mého názoru z tohoto ustanovení vyplývá, že podnik, který má v hostitelském členském státě stálou provozovnu, je v tomto státě považován za osobu povinnou k dani. Uvedené ustanovení tedy *a contrario* potvrzuje myšlenku, že stálá provozovna nepředstavuje samostatnou osobu povinnou k dani, odlišnou od podniku, jehož je součástí, ale umožňuje určení místa zdanění tohoto podniku do hostitelského státu. Italská vláda se tak zřejmě dopustila mylného výkladu tohoto předpisu, pokud z něho vychází pro posouzení stálé provozovny jako samostatné osoby povinné k dani³³.

55. Ze všech těchto úvah rovněž vyplývá, že, jak uvedla na jednání vláda Spojeného království, jedna právní entita může představovat pouze jednu osobu povinnou k dani.

31 — Viz uvedený rozsudek (bod 25).

32 — Připomínám, že tento článek stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 [šesté směrnice], která [...] nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace [...]“

33 — Komise v tomto ohledu uvádí, že s Italskou republikou probíhá řízení pro nesplnění povinnosti, jelikož právní předpisy tohoto členského státu vyžadují, aby se podnik se stálou provozovnou na území Itálie znovu v tomto státě zaregistroval pro plnění, která zde uskutečňuje přímo ze zahraničí (bod 21 jejího písemného vyjádření).

56. První poznatek potvrzující tuto analýzu nacházím v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, podle kterého, s výhradou konzultací výboru pro DPH zřízeného v jejím článku 29, může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně samostatné, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Jak uvádí vláda Spojeného království, tomuto ustanovení lze *a contrario* rozumět v tom smyslu, že jedna právnická osoba může představovat pouze jednu osobu povinnou k dani.

57. Stejná analýza se dále ukazuje být potvrzena existencí několika ustanovení v šesté směrnici, která se týkají případů, v nichž osoba povinná k dani uskutečňuje dodávky zboží nebo poskytuje služby pro potřeby svého vlastního podniku. V tomto ohledu je třeba uvést čl. 28a odst. 5 písm. b), podle kterého je posuzováno jako dodání zboží za protiplnění „přemístění zboží osobou povinnou k dani z jejího podniku do jiného členského státu“. Spíše se domnívám, stejně jako Komise a na rozdíl od portugalské vlády, že skutečnost, že zákonodárce vložil toto ustanovení, *a contrario* ukazuje, že takové přemístění v zásadě nepředstavuje dodání zboží za protiplnění.

58. Stejně konstatování můžeme učinit, co se týče poskytování služeb, jelikož podle čl. 6

odst. 3 šesté směrnice mohou členské státy, aby zabránily narušení hospodářské soutěže, za předpokladu provedení konzultací výboru pro DPH, považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by daň z přidané hodnoty z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.

59. Toto ustanovení se týká případu, ve kterém, jako v projednávaném případě, podnik vykonává činnosti osvobozené od DPH. Výkon osvobozených činností znamená, že náklady na plnění poskytnutá podnikem zákazníkům nejsou navýšeny o tuto daň a že podnik není oprávněn požadovat vrácení DPH, které uhradil na vstupu pro výkon uvedených činností. V takovém případě tak zákonodárce Společenství v čl. 6 odst. 3 šesté směrnice stanovil, že členský stát může za předpokladu provedení konzultací výboru pro DPH rozhodnout, že poskytování služeb uskutečněných podnikem pro potřeby stále provozovny podléhá DPH, aby nedošlo k narušení hospodářské soutěže, jelikož pokud tyto služby pořídil u jiné osoby povinné k dani, nemohl by daň přenést na své vlastní zákazníky.

60. Skutečnost, že šestá směrnice obsahuje několik ustanovení výslovně stanovujících, za jakých podmínek může být poskytování služeb uskutečněné osobou povinnou

k dani pro její profesionální nebo soukromé potřeby považováno za poskytování služeb za protiplnění, dle mého názoru spíše potvrzuje, že mimo rámec těchto zvláštních případů nepředstavují takové služby plnění podléhající této dani.

61. Konečně, nedomnívám se ani, že by podmínky zdanění zisků vytvořených prostřednictvím stálé provozovny ve státě usazení, stanovené článkem 7 vzorové smlouvy OECD, mohly tuto analýzu zpochybnit. Tato pravidla použitelná pro oblast přímého zdanění nejsou relevantní pro uplatnění společného systému DPH. Je známo, že přímé daně spadají do svrchované působnosti členských států. Ty se tak mohou rozhodnout zdanit společnosti mající sídlo na jejich území včetně zisků, kterých dosáhly v rámci svých činností v jiném členském státě. Státy se mohou rovněž rozhodnout zdanit společnosti vykonávající činnost na jejich území prostřednictvím stálé provozovny.

62. Článek 7 odst. 2 vzorové smlouvy OECD, jehož znění bylo převzato v čl. 4 odst. 2 smlouvy 90/436/EHS, přijaté členskými státy podle článku 293 ES³⁴, má za cíl smluvní rozdělení daňových pravomocí smluvních států, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění zisků podniků, vykonávajících-li mezinárodní činnosti. Podle systému stanoveného

odstavcem 1 tohoto článku stát, ve kterém má podnik sídlo, zdaňuje jeho veškeré zisky, ledaže by podnik vykonával své činnosti v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny³⁵. V takovém případě umožňuje trvalost vedlejší provozovny na území hostitelského státu, aby tato provozovna spadala do svrchované daňové pravomoci tohoto státu. Zisky, kterých podnik dosáhl prostřednictvím této stálé provozovny, jsou tedy zdaňovány státem, ve kterém se nachází. Podle čl. 7 odst. 2 vzorové smlouvy OECD jsou této stálé provozovně připisovány zisky, kterých mohla dosáhnout, kdyby byla „odlišným [...] podnikem [...] jednajícím zcela nezávisle s podnikem, jehož stálou provozovnu představuje“.

63. Jak vyplývá ze znění tohoto ustanovení, toto se použije pouze v případech, kdy vedlejší provozovna nepředstavuje odlišný podnik zcela nezávisle jednající s mateřskou společností. Účelem uvedeného ustanovení je tedy připsat stálé provozovně podíl na zisku, kterého podnik dosáhl jejím prostřednictvím, jako by stála provozovna byla pomyslným samostatným podnikem. Nicméně skutečně

34 – Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (JO 1990, L 225, p. 10).

35 – Pojem „stálé provozovny“ ve vzorové smlouvě OECD je definován jejím článkem 5. Podle tohoto ustanovení se tímto pojmem rozumí trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společností. Zahrnuje především sídlo vedení, pobočku, kancelář, továrnu, dílnu atd.

nost, že v oblasti přímého zdanění je pro výpočet daně ze zisku se stálou provozovnou společnosti-nerezidenta zacházeno jako se samostatným podnikem, nesmí dle mého názoru vést k úvaze, že představuje samostatný podnik ve smyslu společného systému DPH.

z právní fikce a zacházet s interním plněním, jako by se jednalo o plnění uskutečněné mezi dvěma samostatnými entitami.

64. Tento systém totiž jednak spočívá na pojmech harmonizovaných na úrovni Společenství, jako je pojem osoby povinné k dani, jejichž obsah se nemůže měnit v závislosti na vnitrostátních předpisech v oblasti přímého zdanění zisků, aniž by došlo ke zpochybnění účelu šesté směrnice. Jednak zásada „arm's length“ stanovená čl. 7 odst. 2 vzorové smlouvy OECD spočívá na právní fikci, jelikož zachází se stálou provozovnou, jako by se jednalo o samostatný podnik, ačkoliv jím není. Přitom ve společném systému DPH představuje zohlednění hospodářské reality základní kritérium³⁶. Zejména podle této zásady musí základ zdanění pro účely této daně odpovídat tomu, co bylo skutečně získáno jako protiplnění za poskytnutou službu, a nikoliv hodnotě určené podle objektivních kritérií³⁷. Bylo by tedy v rozporu s tímto systémem vycházet

65. Stejně tak se nedomnívám, že by započítání nákladů na dotčené služby proti ziskům vytvořeným v hostitelském členském státě prostřednictvím stálé provozovny mohlo prokázat existenci právního vztahu ve smyslu judikatury v oblasti DPH. Toto započítání nákladů na služby proti podílu na zisku podniku připadajícímu na jeho stálou provozovnu je pro dotčené státy logickou a spravedlivou protihodnotou tohoto rozdělení zisků. Účelem je rozdělit mezi státy rovněž všeobecné náklady vynaložené podnikem při výkonu jeho činnosti. Článek 7 odst. 3 vzorové smlouvy OECD stanoví, že při stanovení zisků stálé provozovny lze odečíst náklady vynaložené na výkon jí uskutečňovaných činností, včetně vynaložených nákladů na vedení a obecných administrativních nákladů, ať již ve státě, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nebo jinde. Započtení nákladů na služby, které byly poskytnuty stálé provozovně, k tíži této provozovny tedy jednoduše vychází z výpočtu zdanitelných zisků ve státě usazení a rovněž neprokazuje, že tato provozovna představuje samostatnou entitu, nezávislou na své mateřské společnosti.

36 — Viz výše uvedený rozsudek DFDS (bod 23).

37 — Viz rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Recueil, s. 6365, bod 16); ze dne 2. června 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 18); ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96, Recueil, s. I-6229, bod 40), a ze dne 3. července 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 22).

66. Předkládající soud se v tomto ohledu táže, jaká by mohla být relevance „cost sharing agreement“. Nicméně ale neposky-

tuje žádné přesné údaje o tom, co tento výraz zahrnuje v okolnostech sporu v původním řízení, a zejména o dohodě, která je označena výrazem „agreement“. V každém případě, i kdyby podnik v rámci své vnitřní politiky formalizoval formou aktu rozdělení nákladů na služby vedení, obecných administrativních nákladů a nákladů vzniklých jako v projednávaném případě poskytováním služeb mezi své stálé provozovny, neprokazuje to o nic víc, že uvedené provozovny představují samostatné entity.

první předběžnou otázku tak, že čl. 2 bod 1 a čl. 9 odst. 1 šesté směrnice musejí být vykládány ve smyslu, že mimo rámec výjimek stanovených šestou směrnicí nemůže poskytování služeb v členském státě mateřskou společností-nerezidentem vedlejší provozovně, která v tomto státě není registrována jako odlišná právní entita a která představuje stálou provozovnu ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, představovat plnění podléhající DPH, a to ani pokud náklady na tyto služby byly této provozovně připsány.

67. Konečně, jak na jednání připomněla vláda Spojeného království, je důležité, aby společný systém DPH, s ohledem na finanční důsledky, které může pro hospodářské subjekty mít, byl spolehlivý a jeho použití bylo předvídatelné. Kritérium vlastní právní subjektivity vedlejší provozovny se zdá tyto požadavky splňovat. Umožňuje společností členského státu, které chtějí svoji činnost vykonávat v jiném členském státě, vědět, že služby vyměňované s jejich vedlejšími provozovnami nebudou v zásadě podléhat DPH, rozhodnou-li se uplatnit své právo na usazení prostřednictvím stálé provozovny, a nikoliv prostřednictvím společností registrované jako odlišná právní entita podle právní úpravy hostitelského státu.

68. Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na

C – Ke druhé předběžné otázce

69. Druhá předběžná otázka musí být vyložena v tom smyslu, že se předkládající soud táže, zda, a případně v jakém rozsahu, může být započtení nákladů na tyto služby k tíži takové vedlejší provozovně považováno za protiplnění ve smyslu článku 2 šesté směrnice, nezávisle na výši započtené částky a dosažení obchodního zisku.

70. Tato otázka je užitečná pro řešení sporu v původním řízení, pouze pokud připustíme, že tyto služby podléhají DPH. Vzhledem k tomu, že jsem Soudnímu dvoru navrhl, aby rozhodl, že tyto služby nemohou představovat

vat plnění podléhající DPH, otázka, zda, a v jakém rozsahu, započtení nákladů dává plnění úplatnou povahu, nevystává. Domnívám se tedy, že není namístě tuto otázku přezkoumávat.

omezení svobody usazování, které by nemohl odůvodnit žádný veřejný zájem, jelikož uvedená praxe by byla v rozporu se šestou směrnicí.

D – Ke třetí předběžné otázce

71. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je praxe členského státu, který zdaňuje DPH služby poskytované stále provozovně mateřskou společností mající své sídlo v jiném členském státě, v rozporu se zásadou svobody usazování zakotvenou v článku 43 ES.

72. Žalobkyně, vláda Spojeného království a Komise navrhují odpovědět na tuto otázku kladně. Tito účastníci řízení tvrdí, že taková praxe představuje diskriminaci v rozporu se Smlouvou o ES, pokud se, jako je tomu zdá se v projednávaném případě, vztahuje na stále provozovny společností-nerezidentů, a nikoliv na stále provozovny tuzemských společností. Uvádějí rovněž, že i kdyby tato praxe byla používána bez rozdílu na stále provozovny společností-rezidentů i společností-nerezidentů, představovala by

73. Italská a portugalská vláda tvrdí, že taková praxe není v rozporu se Smlouvou, jelikož hájily tezi, že je v souladu s šestou směrnicí.

74. Mám velké pochybnosti o přípustnosti této předběžné otázky. Nevidím totiž, jaký je její přínos pro řešení sporu v původním řízení. Na rozdíl od přímých daní je DPH předmětem harmonizace na úrovni Společenství, prostřednictvím zejména šesté směrnice. Jestliže je zjištěno, že právní předpisy nebo vnitrostátní praxe jsou s ní v rozporu, není nezbytné navíc posuzovat, je-li v rozporu se základními Smlouvou stanovenými svobodami, jako je svoboda usazování. Mimoto předkládající soud neuvedl, z jakých důvodů by bylo namístě tuto otázku posuzovat.

75. V důsledku toho se domnívám, že není namístě na třetí předběžnou otázku odpovídat.

V – Závěry

76. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžné otázky položené Corte suprema di cassazione následovně:

„Článek 2 bod 1 a čl. 9 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musejí být vykládány v tom smyslu, že mimo rámec výjimek stanovených touto směrnicí nemůže poskytování služeb v členském státě mateřskou společností-nerezidentem vedlejší provozovně, která v tomto státě není registrována jako odlišná právní entita a která představuje stálou provozovnu ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, představovat plnění podléhající DPH, a to ani pokud náklady na tyto služby byly této provozovně připsány.“