NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 29. septembra 2005 [1]

1. Toto prejudiciálne konanie sa týka predovšetkým otázky, či služby poskytované v rámci toho istého právneho subjektu musia byť považované za poskytovanie služieb za protihodnotu a podliehajúce dani z pridanej hodnoty [2] na základe uplatnenia šiestej smernice Rady 77/388/EHS [3], a ak áno, za akých podmienok.

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

2. Základom tohto konania je spor medzi príslušnými talianskymi orgánmi v oblasti DPH a FCE Bank plc [4] sídliacej v Spojenom kráľovstve, týkajúci sa služieb riadenia a odbornej prípravy zamestnancov, ktoré poskytla svojej stálej prevádzkarni v Taliansku a ktorých náklady boli predmetom započítania na ťarchu tejto prevádzkarne. Strany sporu vo veci samej sa nezhodujú v otázke, či tieto plnenia uskutočnené v rámci toho istého právneho subjektu majú byť považované za poskytovanie služieb za protihodnotu podliehajúce DPH.

3. Článok 2 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

4. Pojem platiteľ dane je definovaný v článku 4 ods. 1 šiestej smernice, podľa ktorého sa za platiteľa dane považuje každý, kto nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti. Podľa článku 4 ods. 4 prvého pododseku tejto smernice výraz „nezávisle" použitý v odseku 1 vylučuje

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ďalej len „DPH".

3 — Smernica zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388 s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica").

4 — Ďalej len „FCE Bank".

z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah podriadenosti z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

5. Miesto zdaniteľného plnenia, pokiaľ ide o poskytovanie služieb, sa riadi článkom 9 ods. 1 šiestej smernice, ktorý uvádza:

„Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo svojej hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava."

B — *Vnútroštátne právo*

6. V talianskom práve sú relevantné ustanovenia v oblasti DPH obsiahnuté v základnom zákone o DPH (decreto del Presidente della Repubblica č. 633) z 26. októbra 1972 (ďalej len „DPR"). Článok 1 DPR stanovuje, že DPH sa uplatňuje na poskytovanie služieb uskutočňované na území štátu. Článok 3 DPR definuje takéto poskytovanie ako poskytovanie uskutočňované za protihodnotu.

7. Článok 7 DPR s názvom „teritorialita dane" vo svojom odseku 3 stanovuje, že poskytovanie služieb „sa považuje za uskutočnené na území členského štátu, ak sú služby poskytované osobami, ktoré majú na území členského štátu svoje sídlo, alebo osobami rezidentmi, ktoré nemajú svoje sídlo v zahraničí, a tiež ak sú poskytované stálymi prevádzkarňami osôb so sídlom v zahraničí alebo zahraničných rezidentov v Taliansku".

II — Skutkový stav a konanie vo veci samej

8. Predmetom podnikania FCE Bank je výkon finančných činností oslobodených od DPH. Zabezpečuje pre svoje druhotné prevádzkarne služby v oblasti poradenstva, riadenia, odbornej prípravy zamestnancov, spracovávania údajov, ako aj poskytovania a správy programového vybavenia, ktorých náklady sú rozdelené medzi tieto prevádzkarne.

9. Podľa skutkových okolností predložených Corte suprema di cassazione (Taliansko), FCE IT, stála prevádzkareň FCE Bank v Taliansku, vystavila sama sebe faktúry za vyššie uvedené plnenia za roky 1996 až 1999. Po tom, ako talianskej správe uhradila príslušnú DPH, požiadala FCE IT o vrátenie tejto dane z dôvodu, že nemá vlastnú právnu subjektivitu.

10. Keďže príslušná talianska správa neodpovedala na túto žiadosť, čo predstavuje jej konkludentné zamietnutie, FCE IT podala žalobu, ktorá bola uznaná za dôvodnú. Odvolanie talianskej správy proti tomuto rozhodnutiu bolo zamietnuté. Príslušný súd sa domnieval, že predmetné dodávky predstavujú interné plnenia uskutočnené v rámci toho istého právneho subjektu a že ako také nepodliehajú DPH. Zastával názor, že náklady na služby započítané materskou spoločnosťou stálej prevádzkarni nepredstavujú protihodnotu za poskytnutie služieb, ale iba jednoduché rozdelenie nákladov v rámci tej istej spoločnosti.

11. Talianske ministerstvo hospodárstva a financií podalo kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu. Kasačný opravný prostriedok založilo na článku 7 DPR, tvrdiac, že akákoľvek platba vykonaná v prospech materskej spoločnosti vo vzťahu k ňou poskytnutým službám je z dôvodu subjektívnej daňovej samostatnosti priznanej stálej prevádzkarni považovaná za protihodnotu, a predstavuje tak základ pre uplatnenie DPH.

III — Prejudiciálne otázky

12. Vnútroštátny súd uvádza, že je postavený pred dva problémy, z ktorých prvý sa týka existencie právneho vzťahu na účely DPH medzi materskou spoločnosťou a jej stálou prevádzkarňou a druhý pojmu „plnenie za protihodnotu".

13. V prvom prípade je podľa vnútroštátneho súdu potrebné overiť, či vzhľadom na vnútroštátnu právnu úpravu a článok 2 šiestej smernice môže stála prevádzkareň alebo dcérska spoločnosť podniku nachádzajúca sa v inom členskom štáte ako jej materská spoločnosť predstavovať nezávislý subjekt a môže jej byť priznané postavenie adresáta poskytnutia služieb podliehajúceho DPH, pričom podľa judikatúry je poskytovanie služieb zdaniteľné iba v prípade, ak

existuje právny vzťah medzi poskytovateľom a príjemcom tejto služby [5].

14. Corte suprema di cassazione zdôrazňuje, že ak aj podľa vnútroštátneho práva sú podniky nerezidenti, ktoré vytvoria v Taliansku stálu prevádzkareň, povinné podať návrh na jej zápis do obchodného registra, takáto prevádzkareň a osobitne prevádzkareň vytvorená bankovou spoločnosťou nemá právnu subjektivitu odlišnú od právnej subjektivity materskej spoločnosti. Ich právne vzťahy s tretími osobami sa pripisujú tejto materskej spoločnosti.

15. V oblasti priameho zdanenia, pokiaľ ide o daň z príjmov, však podliehajú stále prevádzkarne spoločností nerezidentov dani a plnenia uskutočnené ich prostredníctvom musia byť predmetom účtovníctva oddeleného od účtovníctva ich materskej spoločnosti. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta na relevantnosť článku 7 *Vzorovej zmluvy v oblasti daní z príjmov a majetku* vypracovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) [6] pre oblasť DPH [7]. Zdôrazňuje, že komentár OECD k tomuto článku 7 osobitne uvádza poskytnutie služieb vykonané materskou spoločnosťou v prospech jej stálej prevádzkarne ako možný zdroj výdavkov, ktoré môžu byť vyúčtované tejto prevádzkarni. Okrem iného uvádza, že zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená medzi Talianskou republikou a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska preberá tieto ustanovenia vzorovej zmluvy OECD.

16. Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či existencia dohody o rozdelení nákladov („cost-sharing agreement") alebo akýkoľvek iný právny akt prideľujúci stálej prevádzkarni

5 — Vnútroštátny súd sa predovšetkým odvoláva na rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, Zb. s. I-743), v ktorom Súdny dvor upresnil, že priamy vzťah medzi poskytnutým plnením a získanou protihodnotou potrebnou na existenciu poskytovania služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice musí mať formu právneho vzťahu. Išlo o otázku, či hudobník, ktorý má predstavenie na verejnom priestranstve a dostáva príspevky od okoloidúcich, poskytuje služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice. Súdny dvor rozhodol vyjadrením, na ktoré sa následne judikatúra často odvolávala, že poskytovanie služieb podlieha dani iba vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, na základe ktorého si strany vymenia vzájomné plnenia, pričom odmena získaná poskytovateľom predstavuje protihodnotu služby dodanej príjemcovi. Domnieval sa, že v tejto veci uvedené podmienky neboli splnené, pretože príspevky od okoloidúcich nepredstavovali protihodnotu poskytnutej služby. Neexistovala totiž žiadna dohoda medzi stranami, pretože okoloidúci poskytovali svoj príspevok dobrovoľne, pričom jeho výšku stanovovali na základe svojho slobodného rozhodnutia. Medzi hudobným plnením a príspevkami, ktoré zaň boli poskytnuté, teda neexistoval žiaden vzťah, pretože okoloidúci nepožadovali, aby sa hudba hrala pre nich a poskytovali príspevky nie v závislosti od hudobného plnenia, ale od subjektívnej motivácie.

6 — Vzor zaktualizovaný 29. apríla 2000 Výborom pre daňové záležitosti OECD, zväzok I, ďalej len „vzorová zmluva OECD".

7 — Článok 7 ods. 2 vzorovej zmluvy OECD ustanovuje, že „ak podnik jedného zmluvného štátu vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, prisudzujú sa v každom zmluvnom štáte tejto stálej prevádzkarni zisky, ktoré by mohla docieliť, keby predstavovala odlišný a samostatný podnik vykonávajúci rovnaké alebo obdobné činnosti za rovnakých alebo obdobných podmienok a bola úplne nezávislá od podniku, ktorého je stálou prevádzkarňou" [*neoficiálny preklad*].
Odsek 3 toho istého článku uvádza:
„Na určenie ziskov stálej prevádzkarne sa povoľuje odpočítať náklady podniku vynaložené na ciele sledované touto stálou prevádzkarňou vrátane výdavkov vedenia a všeobecných správnych výdavkov takto vynaložených, či už vznikli v zmluvnom štáte, v ktorom je táto stála prevádzkareň umiestnená, alebo inde." [*neoficiálny preklad*]

náklady na služby, ktoré jej boli poskytnuté materskou spoločnosťou, môže znamenať existenciu právneho vzťahu v zmysle judikatúry Súdneho dvora medzi materskou spoločnosťou a touto prevádzkarňou.

17. Otázka, ktorú je potrebné zodpovedať, preto spočíva v tom, či v rámci jedného a toho istého právneho subjektu môže existovať organizačná jednotka, ktorá má dostatočnú samostatnosť na umožnenie existencie právneho vzťahu, na základe ktorého môžu vznikať plnenia podliehajúce DPH. V prípade kladnej odpovede vznikajú dve ďalšie otázky, konkrétne, ako môže byť takáto samostatnosť zistená a či existencia právneho vzťahu v zmysle, v akom ho chápe judikatúra Súdneho dvora, má byť posúdená z pohľadu vnútroštátneho práva alebo na základe zásad právneho poriadku Spoločenstva, ako, zdá sa, vyplýva z rozsudku zo 17. septembra 2002, Town and County Factors [8].

18. Pokiaľ ide o pojem „plnenie za protihodnotu", vnútroštátny súd sa pýta, či započítanie nákladov, prípadne ich čiastočné započítanie, bez ekonomického zisku môže predstavovať protiplnenie v zmysle judikatúry.

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

19. Vzhľadom na tieto úvahy Corte suprema di cassazione rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 [ods.] 1 a článok 9 ods. 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že dcérska spoločnosť spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v inom štáte (ktorý je alebo nie je členom Európskej únie), majúca znaky výrobnej jednotky môže byť považovaná za samostatný subjekt, a teda môže existovať právny vzťah medzi týmito dvoma subjektmi a v dôsledku toho poskytovanie služieb materskou spoločnosťou podlieha DPH? Je možné odvolávať sa pri odpovedi na túto otázku na kritérium ‚arm´s lenght' stanovené v článku 7 ods. 2 a 3 vzorovej zmluvy OECD o zamedzení dvojitého zdanenia a zmluvy z 21. októbra 1988 uzatvorenej medzi Talianskom a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska? Je možná existencia právneho vzťahu v prípade ‚cost-sharing agreement' týkajúceho sa poskytovania služieb druhotnej prevádzkarni? Ak áno, aké sú podmienky, aby takýto právny vzťah mohol existovať? Má sa pojem právneho vzťahu vykladať podľa vnútroštátneho práva alebo podľa práva Spoločenstva?

2. Je možné, prípadne do akej miery, započítať dcérskej spoločnosti náklady na tieto služby ako protihodnotu za

poskytnuté služby v zmysle článku 2 šiestej smernice bez ohľadu na výšku tohto započítania a nezávisle od dosiahnutia zisku?

3. Ak sa predpokladá, že poskytovanie služieb medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami je v zásade oslobodené od DPH z dôvodu absencie samostatnosti subjektu ako príjemcu služby, a teda neexistencie právneho vzťahu medzi dvoma subjektmi, v prípade, ak materská spoločnosť je rezidentom v inom členskom štáte Európskej únie, je vnútroštátna správna prax, ktorá v takomto prípade určuje, že tieto služby podliehajú DPH, v rozpore so zásadou slobody usadiť sa stanovenou v článku 43 ES?"

IV — Posúdenie

A — *O dosahu prejudiciálnych otázok*

20. Termíny používané v prejudiciálnych otázkach môžu viesť k určitej nejednoznačnosti, ktorá by mala byť odstránená, aby tak mohol byť spresnený ich dosah a vnútroštátnemu súdu mohli byť poskytnuté užitočné odpovede.

21. Predovšetkým v týchto prejudiciálnych otázkach a v odôvodnení návrhu na začatie prejudiciálneho konania použil Corte suprema di cassazione niekoľkokrát výraz „dcérska spoločnosť", na základe čoho by bolo možné domnievať sa, že FCE IT je spoločnosť založená podľa talianskeho práva, a teda spoločnosť predstavujúca právny subjekt odlišný od FCE Bank.

22. Z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že termín „dcérska spoločnosť" sa nemá chápať v jeho vlastnom význame, ale všeobecnejšie ako druhotná prevádzkareň. Vnútroštátny súd totiž uvádza, že FCE IT je stálou prevádzkarňou FCE Bank [9] a že problém v spore vo veci samej spočíva v otázke, či a v akom rozsahu môže v rámci toho istého právneho subjektu existovať právny vzťah, ktorý vytvorí základ pre plnenia podliehajúce DPH [10].

23. Na pojednávaní FCE Bank uviedla, že FCE IT predstavuje pobočku v zmysle článku 1 ods. 3 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2000/12/ES [11] prijatej na účely vytvorenia vnútorného trhu v oblasti činností úverových inštitúcií. Podľa definície uvedenej v tomto ustanovení FCE IT je „miesto podnikania, ktoré tvorí právne závislú časť úverovej inštitúcie a ktoré priamo vykonáva

9 — Pozri návrh na začatie prejudiciálneho konania, bod 5.1.

10 — Tamže, bod 5.5.

11 — Smernica z 20. marca 2000 o začatí a vykonávaní činností úverových inštitúcií (Ú. v. ES L 126, s. 1; Mim. vyd. 06/003, s. 272).

všetky alebo niektoré transakcie, ktoré sú charakteristické pre podnikanie úverových inštitúcií".

24. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť presnú právnu povahu FCE IT. Zdá sa však vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti zrejmé, že ide o druhotnú prevádzkareň, ktorá nepredstavuje právny subjekt odlišný od svojej materskej spoločnosti, a že vnútroštátny súd sa svojou otázkou položenou v tomto konaní pýta, či a v akom rozsahu majú služby poskytnuté v rámci toho istého právneho subjektu podliehať DPH.

25. Vnútroštátny súd, ako je uvedené vyššie, ďalej uvádza, že FCE IT predstavuje stálu prevádzkareň FCE Bank. V prvej prejudiciálnej otázke sa tento súd pýta na výklad článku 2 ods. 1 a článku 9 ods. 1 šiestej smernice. Pripomínam, že tento posledný menovaný článok stanovuje, že za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má *stálu prevádzkareň, z ktorej poskytuje služby* [12].

26. Tento pojem „stála prevádzkareň" nie je v šiestej smernici definovaný, ale z existujúcej judikatúry vyplýva, že implikuje, že druhotná prevádzkareň otvorená v členskom štáte spoločnosťou nerezidentom disponuje personálnymi a technickými prostriedkami potrebnými na poskytnutie služieb zodpovedajúcich predmetu podnikania tejto spoločnosti [13]. Keďže jedine vnútroštátnemu súdu, pred ktorým sa vedie spor a ktorý je zodpovedný za prijatie rozhodnutia, prináleží posúdiť s ohľadom na osobitosti prejednávanej veci relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru [14], treba pripustiť, že FCE IT predstavuje stálu prevádzkareň v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

27. Prvú prejudiciálnu otázku teda preskúmam vychádzajúc z premisy, že FCE IT je druhotná prevádzkareň FCE Bank v Taliansku, ktorá nie je odlišný právny subjekt a ktorá predstavuje v tomto štáte stálu prevádzkareň v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

B — *O prvej prejudiciálnej otázke*

28. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 2

12 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

13 — Pozri rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 18; z 20. februára 1997, DFDS, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 20; zo 17. júla 1997, ARO Lease, C-190/95, Zb. s. I-4383, bod 15, a zo 7. mája 1998, Lease Plan Luxembourg, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 24.

14 — Pozri najmä rozsudok z 1. apríla 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Zb. s. I-3465, bod 27 a citovanú judikatúru.

ods. 1 a článok 9 ods. 1 šiestej smernice musia byť vykladané v tom zmysle, že poskytnutie služieb materskou spoločnosťou nerezidentom druhotnej prevádzkarni v členskom štáte, ktorá nie je samostatným právnym subjektom a ktorá je stálou prevádzkarňou v tomto štáte v zmysle tohto posledného menovaného ustanovenia, môže predstavovať zdaniteľné plnenie podliehajúce DPH, ak sú náklady na tieto služby započítané tejto prevádzkarni.

29. Prostredníctvom tejto otázky sa vnútroštátny súd chce dozvedieť, či takúto druhotnú prevádzkareň možno považovať za prevádzkareň, ktorá má dostatočnú samostatnosť vo vzťahu k svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, aby medzi nimi mohol existovať právny vzťah umožňujúci kvalifikovať plnenia uskutočnené v rámci toho istého právneho subjektu ako poskytovanie služieb podliehajúce DPH.

30. V tejto súvislosti sa pýta, či táto samostatnosť môže byť vyvodená z podmienok zdanenia v hostiteľskom štáte ziskov dosiahnutých v tomto štáte dotknutou spoločnosťou prostredníctvom jej stálej prevádzkarne ustanovených vo vzorovej zmluve OCDE a z existencie „cost sharing agreement" alebo aktu, na základe ktorého sú náklady na služby dodané materskou spoločnosťou započítané na tieto zisky. Tiež sa pýta, či sa pojem právny vzťah má posúdiť z hľadiska vnútroštátneho práva alebo práva Spoločenstva.

31. Talianska a portugalská vláda tvrdia, že služby poskytované materskou spoločnosťou jej stálej prevádzkarni majú byť považované za plnenia podliehajúce DPH, pretože podľa týchto vedľajších účastníkov má byť stála prevádzkareň považovaná za samostatného platiteľa dane v hostiteľskom štáte.

32. Talianska vláda túto analýzu opiera o ustanovenia článku 9 ods. 1 šiestej smernice, ako aj o ustanovenia článku 1 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS,[15] podľa ktorej „na účel tejto smernice platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu je osoba definovaná v článku 4 ods. 1 [šiestej smernice], ktorá... nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku [prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], cez ktorú by vykonávala obchodný styk...". Vyvodzuje z toho, že ak aj sú materská spoločnosť a jej pobočka jedna právnická osoba, predstavujú z daňového hľadiska rozdielnych platiteľov dane, najmä pokiaľ ide o DPH.

33. Portugalská vláda zdôrazňuje, že pôsobnosť DPH sa nevzťahuje iba na subjekty s právnou subjektivitou a že pojem platiteľ dane, ktorý je definovaný v článku 4 ods. 1 šiestej smernice, má zahŕňať aj subjekty, ktoré nemajú vlastnú právnu subjektivitu, ale majú určitú nezávislosť. Ďalej zdôrazňuje,

15 — Smernica zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľmi dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

že definícia pojmu stála prevádzkareň Súdneho dvora nezávisí od kritérií vyplývajúcich z vnútroštátnych práv, ale z podmienky, že táto prevádzkareň disponuje personálnymi a technickými prostriedkami dostatočnými na výkon ekonomickej činnosti samostatným spôsobom. Na záver sa domnieva, že napriek vysokému stupňu harmonizácie zostáva DPH vnútroštátnou daňou a že v dôsledku toho priznanie postavenia platiteľa dane prináleží výlučne vlastnému právnemu poriadku každého členského štátu. Na základe týchto úvah zastáva názor, že stála prevádzkareň, hoci je neoddeliteľnou súčasťou subjektu majúceho „jedinú a nedeliteľnú právnu subjektivitu", sa má považovať za samostatného platiteľa dane odlišného od materskej spoločnosti.

34. Nesúhlasím s argumentmi uvedenými týmito vedľajšími účastníkmi. Zastávam rovnaký názor ako žalobca, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia Európskych spoločenstiev, že služby poskytnuté v rámci toho istého právneho subjektu nemôžu predstavovať poskytovanie služieb podliehajúce DPH, aj keď sú ich náklady rozdelené medzi rôznymi stálymi prevádzkarňami. Túto analýzu opieram o argumenty uvedené nižšie.

35. Nepochybne je pôsobnosť DPH poňatá v šiestej smernici veľmi široko, pretože sa uplatňuje na všetky hospodárske činnosti a všetky štádiá distribúcie a predaja [16]. Článok 2 ods. 1 tejto smernice sa týka všetkých dodávok tovarov a služieb vykonaných za protihodnotu v členskom štáte platiteľom dane. V prejednávanom prípade nie je sporné, že plnenia, akými sú služby v oblasti poradenstva, riadenia, odbornej prípravy zamestnancov, spracovávania údajov, ako aj poskytovania a správy programového vybavenia, môžu predstavovať zdaniteľné plnenia v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice, ak sú vykonávané za protihodnotu platiteľom dane [17].

36. Široký rozsah pôsobnosti šiestej smernice je tiež vyjadrený v článku 4 ods. 1, ktorý definuje platiteľa dane ako „osobu", ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti. Ako v súlade s právom pripomína portugalská vláda, pojem platiteľ dane sa teda nevzťahuje iba na fyzické a právnické osoby, ale môže sa tiež vzťahovať aj na subjekt bez právnej subjektivity [18].

16 — Pozri rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 10.

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Zb. s. I-9567, bod 19.

18 — Pozri v súvislosti so súkromnou spoločnosťou podľa holandského práva rozsudok z 27. januára 2000, Heerma, C-23/98, Zb. s. I-419, bod 8.

37. Z týchto skutočností môže byť tiež vyvodený záver, že existencia plnenia podliehajúceho DPH je objektívna skutočnosť, pretože nezávisí od sledovaných cieľov ani výsledkov tohto plnenia. Tiež nemôže podliehať kritériám týkajúcim sa osobitnej formy alebo právnych účinkov dohody medzi poskytovateľom služby a jej prijímateľom, ktoré sa môžu v jednotlivých členských štátoch odlišovať. Ako pripomína talianska vláda, Súdny dvor rozhodol, že existencia poskytovania služieb za protihodnotu nemôže závisieť od vykonateľnosti povinností poskytovateľa služieb, pretože právny vzťah v zmysle už citovaného rozsudku Tolsma existuje, aj keď povinnosť tohto poskytovateľa služby nie je vymožiteľná [19].

38. Nemyslím si, že vzhľadom na systém Spoločenstva v oblasti DPH môžu v rámci tohto istého subjektu práva existovať subjekty práva dostatočne samostatné na to, aby ich bolo možné považovať za dvoch platiteľov dane, ako to tvrdí talianska a portugalská vláda. Na jednej strane sa zdá byť ťažko prijateľné, že stálu prevádzkareň možno považovať za subjekt konajúci spôsobom nezávislým od jej materskej spoločnosti v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice. Na druhej strane stála prevádzkareň v zmysle článku 9 ods. 1 tej istej smernice nepredstavuje platiteľa dane odlišného od svojej materskej spoločnosti.

39. K prvému bodu treba pripomenúť, že v šiestej smernici je pojem „nezávisle" uvedený v článku 4 ods. 1, ktorý určuje predpoklady kvalifikácie platiteľa dane, iba predmetnom negatívnej definície v odseku 4 prvej vete tohto článku. Podľa tejto definície nezávislosť neexistuje, pokiaľ neexistuje vzťah podriadenosti porovnateľný so vzťahom vytvoreným pracovnou zmluvou medzi zamestnancom a zamestnávateľom. Toto ustanovenie uvádza tri kritériá potrebné na určenie, či takýto vzťah závislosti existuje vzhľadom na pracovné podmienky a odmeňovanie a tiež oblasť zodpovednosti.

40. Uplatnením týchto kritérií Súdny dvor rozhodol, že notári a exekútori vykonávajú činnosti nezávisle, keďže konajú na vlastný účet a zodpovednosť, slobodne si organizujú spôsob výkonu svojej práce a sami poberajú honoráre tvoriace ich príjmy [20]. Tiež rozhodol, že činnosť, ktorú v Španielsku vykonávajú výbercovia daní menovaní orgánmi územnej samosprávy, musí byť považovaná za hospodársku činnosť vykonávanú nezávisle a podliehajúcu DPH [21]. Súdny dvor sa predovšetkým domnieval, že v súvislosti s podmienkami odmeňovania vzťah podriadenosti neexistuje, „keďže (títo) výbercovia daní (niesli) ekonomické riziko svojej

19 — Pozri rozsudok Town and County Factors, už citovaný (bod 21) v súvislosti s otázkou, či služby za protihodnotu musia podliehať DPH, hoci poskytovateľ sa zaviazal poskytnúť tieto služby na základe prísľubu.

20 — Pozri rozsudok z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 14.

21 — Pozri rozsudok z 25. júla 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Zb. s. I-4247, body 11 až 15.

činnosti, pretože zisk, ktorý z nej dosahovali, závisel nie len na výške vybraných daní, ale aj na výdavkoch spojených s organizáciou personálnych a materiálnych prostriedkov ich činnosti“ [22].

41. Súdny dvor na základe týchto istých kritérií rozhodol v už citovanom rozsudku Heerma, že dotknutá osoba bola platiteľom dane. Išlo o určenie, či prenájom nehnuteľnosti poskytnutý súkromnej spoločnosti založenej podľa holandského práva spoločníkom tejto spoločnosti predstavuje plnenie podliehajúce DPH. Holandská vláda tvrdila, že pán Heerma nemôže byť považovaný za platiteľa dane v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice, pretože predmetný nájom sa obmedzoval čisto na uzavretý okruh tým, že prenajímateľ v postavení spoločníka bol spoluzodpovedný za dodržiavanie povinností vyplývajúcich z nájmu pre spoločnosť nájomcu.

42. Súdny dvor sa domnieval, že medzi pánom Heerma a spoločnosťou ako nájomcom neexistuje vzťah podriadenosti analogický vzťahom uvedeným v článku 4 ods. 4 prvej vete šiestej smernice. Podľa Súdneho dvora pán Heerma tým, že prenajal spoločnosti majetok, konal vo svojom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť, hoci je tiež zároveň konateľom spoločnosti nájomcu. Okrem iného skonštatoval, že táto spoločnosť súkromného holandského práva, hoci nie je právnickou osobou, má faktickú nezávislosť spoločnosti a vykonáva svoju hospodársku činnosť nezávislým spôsobom, čo má za následok, že v súvislosti s touto činnosťou je táto spoločnosť platiteľom dane na účely DPH [23].

43. Vzhľadom na tieto kritériá a ich uplatňovanie judikatúrou sa mi zdá byť ťažko predstaviteľné, že v rámci tohto istého právneho subjektu môže stála prevádzkareň disponovať dostatočnou samostatnosťou na to, aby konala vo vlastnom mene, na svoju vlastnú zodpovednosť a sama niesla ekonomické riziká tejto činnosti. Určite, ako zdôrazňuje portugalská vláda, status platiteľa dane nie je podriadený podmienke, že spoločnosť musí mať právnu subjektivitu. Táto úvaha sa mi však nezdá byť rozhodujúca v prejednávanom prípade. Ide tu totiž o posúdenie, či stála prevádzkareň, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou subjektu práva s právnou subjektivitou, môže vo vzťahu k tomuto subjektu vystupovať ako nezávislý subjekt v zmysle článku 4 ods. 1 prvej vety šiestej smernice a byť postavená na roveň ktorémukoľvek inému platiteľovi DPH, ktorému by materská spoločnosť poskytovala služby. Zdá sa mi, že v prejednávanom prípade absencia vlastnej právnej subjektivity druhotnej prevádzkarne znemožňuje, aby táto prevádzkareň konala samostatným spôsobom.

22 — Tamže, bod 13.

23 — Pozri rozsudok Heerma, už citovaný, bod 8.

44. Potvrdenie tejto analýzy možno podľa môjho názoru nájsť v už citovanom rozsudku DFDS, v ktorom Súdny dvor skúmal pojem „nezávisle" v súvislosti so vzťahmi medzi spoločnosťou založenou podľa dánskeho práva vykonávajúcou činnosť cestovnej agentúry a jej anglickou dcérskou spoločnosťou. Súdny dvor skonštatoval, že tieto spoločnosti neboli nezávislé, hoci dcérska spoločnosť mala svoju vlastnú právnu subjektivitu a bola vlastníkom svojich priestorov, pretože z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, najmä zo skutočnosti, že DFDS vlastnila v celom rozsahu základné imanie dcérskej spoločnosti, a z rôznych zmluvných povinností stanovených DFDS vyplýva, že dcérska spoločnosť konala iba ako pomocný orgán materskej spoločnosti [24].

45. Ak dcérsku spoločnosť s vlastnou právnou subjektivitou treba vzhľadom na skutočnú povahu vzťahov, ktoré ju viažu k jej materskej spoločnosti, považovať iba za pomocný orgán tejto materskej spoločnosti, potom stála prevádzkareň tvoriaca neoddeliteľnú súčasť spoločnosti nemôže, *a fortiori*, byť nezávislým subjektom, s ktorým sa má zaobchádzať ako so samostatným platiteľom dane. Ako uvádza Komisia, plnenia uskutočnené v rámci skupiny medzi materskou spoločnosťou a druhotnou prevádzkarňou, ktorá nie je zapísaná v štáte, kde je usadená, ako odlišný právny subjekt vytvorený v súlade s právom tohto štátu, by v zásade nemali predstavovať plnenia podliehajúce DPH [25].

46. Vzťahy medzi materskou spoločnosťou a pobočkou ako FCE IT môžu výstižne ilustrovať túto zásadu. Z definície FCE IT predstavuje iba sídlo prevádzky bez právnej subjektivity. Zdôrazňujem, že svoju činnosť nevykonáva vo vlastnom mene, ale ako súčasť úverovej inštitúcie, ktorá na základe povolenia získaného v jej domovskom štáte má podľa smernice 2000/12 právo vykonávať činnosť v členskom štáte prostredníctvom pobočky [26]. Pobočka tiež nemá svoj vlastný majetok [27]. Takisto, ak skúmam kritérium zodpovednosti, treba znovu skonštatovať, že pobočka sama osebe nenesie ekonomické

24 — Pozri rozsudok DFDS, už citovaný, bod 26.

25 — Uvedené stanovisko Komisie je tiež vyjadrené v prezentácii jej návrhu smernice Rady 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb [KOM(2003) 822, konečné znenie], pretože navrhla Rade doplniť článok 6 smernice o tento odsek 6:
„Ak subjekt práva vlastní viacero stálych prevádzkarní, služby poskytnuté medzi týmito prevádzkarňami nie sú považované za poskytovanie služieb." *[neoficiálny preklad]*
Môže byť zaujímavé poukázať na skutočnosť, že Európsky hospodársky a sociálny výbor vo svojom stanovisku k tomuto návrhu prezentuje uvedený bod nie ako návrh na zmenu šiestej smernice, ale ako pripomienku k spôsobu, akým sa má uplatňovať [stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému upravený návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb KOM(2005) 334, konečné znenie — 2003/0329 (CNS) (Ú. v. EÚ C 117, 2004, s. 15).

26 — Harmonizácia podmienok povolenia a dôsledný dohľad nad začatím a výkonom činnosti úverovej inštitúcie má za cieľ umožniť každej úverovej inštitúcii, ktorá získala povolenie a podlieha dohľadu príslušných orgánov členského štátu, vykonávať činnosti podliehajúce tomuto povoleniu ma území iného členského štátu prostredníctvom zakladania pobočiek alebo poskytovania služieb (pozri štrnáste odôvodnenie a článok 18 smernice 2000/12).

27 — Podľa článku 13 smernice 2000/12 hostiteľský členský štát nemôže dokonca ani požadovať, aby pobočka úverovej inštitúcie, ktorá získala povolenie, disponovala základným kapitálom.

riziká spojené s výkonom činnosti úverovej inštitúcie, ako napríklad riziko, že klient neuhradí pôžičku. Je to práve úverová inštitúcia ako taká, ktorá nesie uvedené riziko a ktorej finančná solídnosť a solventnosť podlieha dohľadu v jej domovskom členskom štáte.

47. Služby poskytnuté materskou spoločnosťou takejto prevádzkarni musia byť preto podľa mňa posudzované ako plnenia, o ktorých spoločnosť v rámci svojej internej politiky rozhodla, že sa zrealizujú jej vlastnými zamestnancami pre jej jednotlivé prevádzkové centrá. Okolnosť, že predmetné prevádzkové centrum sa nachádza v inom členskom štáte, nespochybňuje skutočnosť, že ide o služby vykonané podnikom prostredníctvom jeho vlastných zamestnancov a pre jeho vlastné potreby.

48. Toto posledné tvrdenie ma priviedlo k preskúmaniu druhého bodu, v ktorom sa nezhodnem s talianskou a portugalskou vládou. Na rozdiel od týchto vlád si nemyslím, že stála prevádzkareň v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice predstavuje samostatného platiteľa dane odlišného od jeho materskej spoločnosti nerezidenta.

49. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice v spojení so siedmym odôvodnením smernice má za cieľ zaviesť všeobecné kritérium viazanosti pre určenie miesta poskytovania služieb, aby sa vylúčili konflikty medzi právomocami členských štátov, ako aj prípady dvojitého zdanenia alebo neuplatnenia DPH. Podľa článku 9 ods. 1 šiestej smernice vo svetle výkladu judikatúry sa poskytnutie služby musí zdaniť v mieste, kde poskytovateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti, okrem prípadu, ak toto kritérium viazanosti nevedie k racionálnemu riešeniu z daňového pohľadu alebo vytvára konflikt s iným členským štátom [28]. Súdny dvor z uvedeného vyvodil záver, že viazať poskytnutia služby na prevádzkareň odlišnú od sídla tohto podniku je možné iba vtedy, ak táto prevádzkareň vykazuje dostatočný stupeň stálosti a vhodnú štruktúru z hľadiska personálneho a technického vybavenia, aby predmetnú službu mohla dodať [29].

50. Viazanosť poskytnutia služieb na túto stálu prevádzkareň teda smeruje jedine k dodržiavaniu podstatnej zásady spoločného systému DPH, podľa ktorej sa DPH musí uplatňovať s maximálnym prihliadnutím na aktuálnu hospodársku situáciu [30]. Cieľom uplatnenia článku 9 ods. 1 šiestej smernice je preto vykonať lokalizáciu zdaniteľného plnenia, ak má cezhraničnú povahu, z dôvodu finančného záujmu, ktorý pre členské štáty predstavuje výber DPH a rozdielností, ktoré ešte môžu existovať v ich jednotlivých právnych poriadkoch, pokiaľ ide o dane a oslobodenia od daní.

28 — Pozri rozsudky Berkholz, už citovaný, bod 17; z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 16, ako aj rozsudky ARO Lease, už citovaný, bod 15; DFDS, už citovaný, bod 19, a Lease Plan Luxembourg, bod 24.

29 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 13.

30 — Pozri v tomto zmysle rozsudok DFDS, už citovaný, bod 23.

51. Skutočnosť, že stála prevádzkareň trvalo disponuje personálnymi a materiálnymi prostriedkami umožňujúcimi poskytovanie služieb zákazníkom podniku neodôvodňuje podľa mňa názor, že vykonáva svoju činnosť nezávisle od svojej materskej spoločnosti v zmysle článku 4 ods. 1 a 4 šiestej smernice a že ju treba považovať za odlišného platiteľa dane.

52. Uvedená téza portugalskej vlády je v rozpore s už citovaným rozsudkom DFDS, z ktorého jasne vyplýva, že stála prevádzkareň je svojou povahou druhotná prevádzkareň, ktorá nemá nezávislý status vo vzťahu k svojej materskej spoločnosti.[31] Zdá sa mi, že táto analýza, ktorá bola prevzatá aj v súvislosti s dcérskou spoločnosťou majúcou vlastnú právnu subjektivitu a predstavujúcou teda subjekt práva odlišný od svojej materskej spoločnosti, ale v skutočnosti konajúcou iba ako pomocný orgán tejto materskej spoločnosti, by sa mala, *a fortiori*, uplatniť v prípade stálej prevádzkarne bez vlastnej právnej subjektivity, ktorá tvorí iba miestnu prevádzku.

53. Pripustiť tézu podporovanú portugalskou vládou by malo za následok, ako zdôrazňuje vláda Spojeného kráľovstva, že ustanovenia článku 9 ods. 1 by boli pozbavené účinku. Ak by totiž bola stála prevádzkareň ako taká samostatným platiteľom dane odlišným od svojej materskej spoločnosti, stačilo by uplatniť ustanovenia článku 22 šiestej smernice, podľa ktorých každý platiteľ dane musí byť zaregistrovaný v štáte, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

54. Zdá sa mi, že článok 1 smernice 79/1072[32] potvrdzuje túto analýzu. Podľa mňa z tohto ustanovenia vyplýva, že podnik, ktorý má v hostiteľskom členskom štáte stálu prevádzkareň, sa považuje za platiteľa dane v tomto štáte. Toto ustanovenie teda potvrdzuje, *a contrario*, myšlienku, podľa ktorej stála prevádzkareň nepredstavuje samostatného platiteľa dane odlišného od podniku, ktorého je súčasťou, ale umožňuje viazanosť tohto podniku na hostiteľský štát. Zdá sa mi, že talianska vláda uvedené pravidlo interpretuje nesprávne, keď ho použila ako podklad pre tvrdenie, že stála prevádzkareň je samostatný platiteľ dane[33].

55. Zo všetkých týchto úvah tiež vyplýva, ako to tvrdila vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní, že ten istý právny subjekt môže byť iba jedným platiteľom dane.

31 — Pozri tento rozsudok, bod 25.

32 — Pripomínam, že uvedený článok stanovuje:
„Na účel tejto smernice platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu, je osoba definovaná v článku 4 ods. 1 [šiestej smernice], ktorá... nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku [prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], cez ktorú by vykonávala obchodný styk...".

33 — Komisia v tejto súvislosti uvádza, že proti Talianskej republike sa začalo konanie o nesplnení povinnosti, pretože právny poriadok tohto členského štátu vyžaduje, aby podnik, ktorý má v Taliansku stálu prevádzkareň, sa znovu zaregistroval v tomto štáte pre plnenia, ktoré vykonáva priamo zo zahraničia (bod 21 jej písomných pripomienok).

56. V prvom rade je táto analýza potvrdená článkom 4 ods. 4 druhou vetou šiestej smernice, podľa ktorej, po konzultácii poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty ustanovenej v článku 29 smernice, má každý členský štát možnosť považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami. Ako uvádza vláda Spojeného kráľovstva, toto ustanovenie môže byť pochopené, *a contrario*, v tom zmysle, že tá istá právnická osoba môže byť iba jediným platiteľom dane.

57. Táto analýza je tiež potvrdená skutočnosťou, že v šiestej smernici je viacero ustanovení týkajúcich sa prípadu, keď platiteľ dane uskutočňuje dodávky tovarov alebo poskytuje služby pre potreby svojho vlastného podniku. V tejto súvislosti možno citovať článok 28a ods. 5 písm. b), podľa ktorého sa za dodanie tovaru za protihodnotu považuje „transfer tovaru prostredníctvom zdaniteľnej osoby [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] z jej podniku do iného členského štátu". Mám skôr tendenciu domnievať sa, tak ako Komisia a na rozdiel od portugalskej vlády, že skutočnosť, že zákonodarca zaviedol toto ustanovenie, preukazuje, *a contrario*, že takýto transfer v zásade nepredstavuje dodávku tovaru za protihodnotu.

58. To isté možno skonštatovať, aj pokiaľ ide o poskytnutie služieb, pretože podľa článku 6 ods. 3 šiestej smernice členské štáty, aby sa zabránilo narušeniu hospodárskej súťaže a na základe konzultácie poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty, môžu považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za protihodnotu, ak tieto služby poskytuje osoba podliehajúca dani na účely jej podnikania, kde by daň z pridanej hodnoty za tieto služby poskytnuté inou osobou podliehajúcou dani nebola plne odpočítateľná.

59. Toto ustanovenie sa týka prípadu, akým je aj prejednávaná vec, keď podnik vykonáva činnosti oslobodené od DPH. Výkon oslobodených činností implikuje, že náklady na poskytnutie služieb, ktoré podnik poskytuje svojím zákazníkom, nie sú zvýšené o túto daň a že podnik nie je oprávnený požiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za výkon týchto činností. Pre takýto prípad zákonodarca Spoločenstva teda ustanovil v článku 6 ods. 3 šiestej smernice, že členský štát môže po konzultácii poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty rozhodnúť, že poskytovanie služieb uskutočnené podnikom pre potreby stálej prevádzkarne podlieha DPH, aby sa zabránilo narušeniu hospodárskej súťaže, pretože ak by jej tieto služby boli dodané iným platiteľom dane, nemohol by podnik preniesť DPH na svojich vlastných zákazníkov.

60. Skutočnosť, že šiesta smernica obsahuje viacero ustanovení, ktoré výslovne stanovujú, za akých podmienok možno poskytovanie služieb uskutočnené platiteľom dane na svoje

profesijné alebo súkromné účely považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu, smeruje podľa môjho názoru k potvrdeniu faktu, že okrem týchto osobitných prípadov takéto poskytovanie služieb nepredstavuje plnenia zdaniteľné z dôvodu tejto dane.

61. Na záver si tiež nemyslím, že podmienky zdanenia ziskov dosiahnutých v štáte usadenia prostredníctvom stálej prevádzkarne ustanovené v článku 7 vzorovej zmluvy OECD môžu spochybniť túto analýzu. Tieto pravidlá uplatniteľné v oblasti priameho zdanenia nie sú relevantné pre uplatnenie spoločného systému DPH. Je nesporné, že priame zdanenie spadá pod suverenitu členských štátov. Členské štáty teda môžu ustanoviť zdanenie spoločností usadených na ich území vrátane ziskov, ktoré dosiahli v rámci ich činnosti v inom členskom štáte. Štáty tiež môžu ustanoviť zdanenie spoločností, ktoré vykonávajú na ich území činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

62. Cieľom článku 7 ods. 2 vzorovej zmluvy OECD, ktorého znenie je prevzaté do článku 4 ods. 2 dohovoru 90/436/EHS prijatej členskými štátmi na základe článku 293 ES [34], je zmluvne rozdeliť daňovú právomoc signatárskych štátov s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu ziskov podnikov pri výkone medzinárodnej činnosti. Podľa systému stanovenému v odseku 1 tohto článku štát sídla podniku zdaní všetky zisky tohto podniku okrem prípadu, ak vykonáva túto činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne [35]. V takomto prípade prítomnosť sekundárnej prevádzkarne na území hostiteľského štátu umožňuje viazať túto prevádzkareň na daňovú suverenitu tohto štátu. Zisky, ktoré podnik dosiahol prostredníctvom tejto stálej prevádzkarne, sú teda zdanené v štáte, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza. Podľa článku 7 ods. 2 vzorovej zmluvy OECD sa stálej prevádzkarni priznajú zisky, ktoré by mohla dosiahnuť, ak by predstavovala „odlišný a samostatný podnik... a bola úplne nezávislá od podniku, ktorého je stálou prevádzkarňou“ [*neoficiálny preklad*].

63. Ako vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, uplatňuje sa iba v prípade, ak druhotná prevádzkareň nepredstavuje podnik samostatný a odlišný od materskej spoločnosti. Cieľom tohto ustanovenia je teda priznať stálej prevádzkarni časť ziskov, ktoré podnik dosiahol jej prostredníctvom, akoby táto stála prevádzkareň bola fiktívnym samostatným podnikom. Skutočnosť, že v oblasti priameho

34 — Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 10).

35 — Pojem „stála prevádzkareň“ je definovaný vo vzorovej zmluve OECD v jej článku 5. Podľa tohto ustanovenia uvedený pojem označuje trvalé obchodné miesto, ktorého prostredníctvom podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť. Zahŕňa miesto vedenia časti podniku, organizačnú zložku, kanceláriu, továreň, dielňu atď.

zdanenia sa na účely výpočtu dane zo ziskov stála prevádzkareň spoločnosti nerezidenta považuje za samostatný podnik, však nemôže viesť podľa môjho názoru k záveru, že predstavuje nezávislý podnik v zmysle spoločného systému DPH.

64. Na jednej strane je totiž tento systém založený na pojmoch harmonizovaných na komunitárnej úrovni, ako je pojem platiteľ dane, ktorého obsah sa nemôže odlišovať v závislosti od vnútroštátnych ustanovení v oblasti priameho zdanenia zisku bez toho, aby bol spochybnený cieľ šiestej smernice. Na druhej strane je zásada „arm's length" ustanovená v článku 7 ods. 2 vzorovej zmluvy OECD založená na právnej fikcii, pretože zaobchádza so stálou prevádzkarňou, akoby išlo o nezávislý podnik, hoci ním nie je. V spoločnom systéme DPH je zohľadnenie skutočnej hospodárskej situácie základným kritériom [36]. Najmä na základe uvedenej zásady musí daňový základ pre uplatnenie tejto dane zodpovedať skutočne získanej protihodnote za dodanú službu a nie hodnote stanovenej podľa objektívnych kritérií [37]. Bolo by teda v rozpore s týmto systémom opierať sa o právnu fikciu a pozerať sa na interné plnenie tak, akoby išlo o plnenie uskutočnené medzi dvoma nezávislými subjektmi.

65. Takisto sa nedomnievam, že započítanie nákladov na dotknuté služby voči ziskom dosiahnutým v hostiteľskom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne môže preukazovať existenciu právneho vzťahu v zmysle judikatúry v oblasti DPH. Takéto započítanie nákladov na služby voči podielu ziskov podniku prisudzovaných jeho stálej prevádzkarni je logická a spravodlivá protihodnota pre štáty dotknuté týmto rozdelením ziskov. Ide totiž takisto o rozdelenie všeobecných nákladov podniku na výkon jeho činnosti medzi štátmi. Článok 7 ods. 3 vzorovej zmluvy OECD stanovuje, že na účely vymedzenia ziskov stálej prevádzkarne môžu byť odpočítané náklady vynaložené na výkon činnosti uskutočnenej touto prevádzkarňou vrátane nákladov riadenia a všeobecné náklady na správu buď v štáte, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň, alebo v inom štáte. Započítanie nákladov na služby, ktoré jej boli poskytnuté, stálej prevádzkarni znamená teda iba výpočet ziskov zdaniteľných v hostiteľskom štáte a tiež nepreukazuje, že táto prevádzkareň predstavuje subjekt nezávislý od materskej spoločnosti.

66. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, aký môže byť význam „cost sharing agreement". Neuvádza však žiadnu presnej-

36 — Pozri rozsudok DFDS, už citovaný, bod 23.

37 — Pozri rozsudky z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 16; z 2. júna 1994, Empire Stores, C-33/93, Zb. s. I-2329, bod 18; z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96, Zb. s. I-6229, bod 40, a z 3. júla 2001, Bertelsmann, C-380/99, Zb. s. I-5163, bod 22.

šiu informáciu o tom, na čo sa tento výraz vzťahuje za okolností sporu vo veci samej a najmä o dohode, ktorú termín „agreement" popisuje. V každom prípade, aj keď podnik v rámci svojej vnútornej politiky formalizoval v určitom akte rozdelenie nákladov na služby riadenia, všeobecných nákladov na správu a nákladov na poskytnutie takých služieb, ako sú tie v prejednávanej veci, medzi svoje stále prevádzkarne, táto skutočnosť nepreukazuje o nič viac, že uvedené prevádzkarne predstavujú nezávislé subjekty.

67. Nakoniec, ako pripomenula vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní, je potrebné, aby spoločný systém DPH vzhľadom na finančné následky, ktoré môže mať na hospodárske subjekty, bol jednoznačný a aby jeho uplatňovanie bolo predvídateľné. Kritérium vlastnej právnej subjektivity druhotnej prevádzkarne napĺňa, zdá sa, tieto požiadavky. Umožňuje spoločnostiam členského štátu, ktoré majú záujem vykonávať svoje činnosti v inom členskom štáte, vedieť, že služby navzájom poskytované s ich druhotnou prevádzkarňou v zásade nebudú podliehať DPH, ak sa rozhodnú vykonávať svoje právo usadiť sa prostredníctvom stálej prevádzkarne a nie spoločnosti zapísanej ako právny subjekt odlišný od právnej úpravy hostiteľského štátu.

68. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prvú prejudiciálnu otázku odpovedal tak, že článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že okrem výnimiek ustanovených v šiestej smernici poskytovanie služieb dodaných materskou spoločnosťou nerezidentom druhotnej prevádzkarni, ktorá v tomto členskom štáte nie je zapísaná ako odlišný právny subjekt a ktorá predstavuje stálu prevádzkareň v zmysle posledného menovaného ustanovenia, nemôžu predstavovať plnenia podliehajúce DPH, hoci náklady na tieto služby boli predmetom započítania tejto prevádzkarni.

C — *O druhej prejudiciálnej otázke*

69. Druhú prejudiciálnu otázku treba vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd sa pýta, či a prípadne v akom rozsahu započítanie nákladov na tieto služby druhotnej prevádzkarni môže byť považované za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice bez ohľadu na výšku započítania a nezávisle od dosiahnutého zisku.

70. Táto otázka je pre riešenie sporu vo veci samej užitočná, iba ak by som pripustil, že služby podliehajú DPH. Keďže som Súdnemu dvoru navrhol rozhodnúť, že tieto služby nemôžu predstavovať plnenia podliehajúce

DPH, otázka, v akom rozsahu započítanie nákladov dáva plneniu odplatný charakter, nevzniká. Zastávam teda názor, že túto otázku netreba skúmať.

D — *O tretej prejudiciálnej otázke*

71. Treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či prax členského štátu, ktorý zdaňuje DPH služby poskytnuté stálej prevádzkarni materskou spoločnosťou, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, je v rozpore so zásadou slobody usadiť sa priznanou článkom 43 ES.

72. Žalobca, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia navrhujú odpovedať na túto otázku kladne. Títo účastníci konania tvrdia, že takáto prax predstavuje diskrimináciu odporujúcu Zmluve ES, pokiaľ, ako zrejme vo veci samej, sa prax týka stálych prevádzkarní spoločnosti nerezidenta a nie prevádzkarní vnútroštátnych spoločností. Tiež uvádzajú, že ak by sa táto prax uplatňovala bez rozdielu na stále prevádzkarne spoločností rezidentov a nerezidentov, predstavovala by obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré by nemohol odôvodniť žiaden všeobecný záujem, keďže takáto prax by bola v rozpore so šiestou smernicou.

73. Talianska a portugalská vláda tvrdia, že takáto prax nie je v rozpore so Zmluvou, pretože obhajovali tézu, že je v súlade so šiestou smernicou.

74. Z môjho pohľadu som mal najväčšie pochybnosti o prípustnosti tejto prejudiciálnej otázky. Nie je mi totiž jasné, aký význam môže mať pre vyriešenie sporu vo veci samej. Na rozdiel od priameho zdanenia je DPH predmetom harmonizácie na úrovni Spoločenstva najmä prostredníctvom šiestej smernice. Keďže sa skonštatovalo, že právna úprava alebo vnútroštátna prax je v rozpore s touto smernicou, nezdá sa potrebné navyše skúmať, či je v rozpore so základnými slobodami ustanovenými v Zmluve, akou je sloboda usadiť sa. Okrem iného vnútroštátny súd neuviedol, z akých dôvodov je potrebné túto otázku preskúmať.

75. Domnievam sa preto, že na tretiu prejudiciálnu otázku netreba odpovedať.

V — Návrh

76. Vzhľadom na úvahy uvedené vyššie navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky položené Corte suprema di cassazione odpovedal takto:

Článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že okrem výnimiek ustanovených v tejto smernici poskytovanie služieb dodaných materskou spoločnosťou nerezidentom druhotnej prevádzkarni v členskom štáte, ktorá v tomto členskom štáte nie je zapísaná ako odlišný právny subjekt a ktorá predstavuje stálu prevádzkareň v zmysle posledného menovaného ustanovenia, nemôžu predstavovať plnenia podliehajúce DPH, hoci náklady na tieto služby boli predmetom započítania tejto prevádzkarni.