

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MELCHIORA WATHELETA

přednesené dne 8. května 2014(1)

Věc C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

proti

Skatteverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Förvaltningsrätten i Stockholm (Švédsko)]

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Seskupení pro účely DPH – Interní fakturování služeb dodávaných hlavní společností se sídlem ve třetím státě její pobožce náležející k seskupení pro účely DPH v některém z členských států – Otázka, zda poskytnuté služby podléhají dani“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi švédskou pobožkou společnosti Skandia America Corporation se sídlem ve Spojených státech a Skatteverket (švédskou daňovou správou), jehož předmětem je rozhodnutí Skatteverket podrobit dodávky služeb společností Skandia America Corporation její švédské pobožce, registrované ve Švédsku jako jeden seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „seskupení pro účely DPH“), dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

2. Soudní dvůr v rozsudku FCE Bank rozhodl, že stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k DPH z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby(2).

3. V projednávané věci, která se týká výkladu čl. 9 odst. 1 a článků 11 a 196 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)(3), vyvstává především otázka, zda se zásada, kterou Soudní dvůr formuloval v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), vztahuje na případ, kdy je pobožka součástí seskupení pro účely DPH v zemi, ve které je usazena, a pokud ano, zda povinnost odvést DPH má poskytovatel, nebo příjemce dotčených služeb.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Především DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5. Podle čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH platí:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která [kdokoli, kdo] na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

6. Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

7. Článek 43 směrnice o DPH stanoví:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

8. Článek 56 odst. 1 písm. c) a k) směrnice o DPH stanoví:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací;

[...]

k) elektronicky poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II;

[...]“

9. Článek 193 směrnice o DPH zní:

„Da? je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou p?ípad?, kdy da? odvádí jiná osoba podle ?lánku 194 až 199 a ?lánku 202.“

10. ?lánek 196 sm?rnice o DPH stanoví:

„Da? je povinna odvést osoba povinná k dani, která je p?íjemcem služby uvedené v ?lánku 56, nebo osoba identifikovaná pro účely DPH v ?lenském stát?, ve kterém je da? splatná, která je p?íjemcem služby uvedené v ?lánku 44, 47, 50, 53, 54 nebo 55, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto ?lenském stát?.“

11. P?íloha II, nadepsaná „Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle ?l. 56 odst. 1 bod k)“, má následující znění:

- „1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba program? a za?ízení;
- 2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;
- 3) dodání obrázk?, text? a informací a zp?ístup?ování databází;
- 4) dodání hudby, film? a her, v?etn? hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, um?leckých, sportovních, v?deckých a zábavních po?ad? a událostí;
- 5) poskytnutí služby výuky na dálku.“

B – Švédské právo

12. Z kapitoly 6a § 1 až 4 zákona ?. 200 z roku 1994, o dani z p?idané hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200)] vyplývá, že dva nebo více hospodá?ských subjekt? lze považovat za jediný hospodá?ský subjekt (seskupení pro účely DPH) a ?innost jimi vykonávanou za jedinou ?innost. Stálá provozovna hospodá?ského subjektu m?že být sou?ástí seskupení pro účely DPH jen tehdy, nachází-li se ve Švédsku. Seskupení pro účely DPH mohou tvo?it jen subjekty, které jsou navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami. Seskupení vzniká rozhodnutím Skatteverket o registraci p?ijátým na žádost ?len? seskupení. Uvedená ustanovení byla p?ijata na základ? možnosti poskytnuté ?lánkem 11 sm?rnice o DPH.

13. Kapitola 5 § 7 první pododstavec tohoto zákona stanoví, že služby uvedené v druhém pododstavci se považují za služby poskytované v tuzemsku, jsou-li poskytovány ze zem? mimo Evropské unie a p?íjemcem je subjekt, který má sídlo ekonomické ?innosti ve Švédsku. Mezi tyto služby spadají, mimo jiné, konzulta?ní a obdobné služby a elektronicky poskytované služby pro dálkovou údržbu program? a dodání a aktualizaci programového vybavení. Cílem uvedeného ustanovení je provést ?lánek 56 sm?rnice o DPH.

14. Kapitola 1 § 2 první pododstavec bod 1) citovaného zákona stanoví, že osoba, která dodá zboží nebo poskytne službu podle § 1 téže kapitoly, musí z tohoto pln?ní odvést DPH. Z prvního pododstavce bodu 2) téhož § 2 plyne, že p?íjemce služeb uvedených v kapitole 5 § 7, jejichž dodavatelem je zahrani?ní podnik, musí odvést DPH z jejich po?ízení. Cílem t?chto ustanovení je provést ?lánky 193 a 196 sm?rnice o DPH.

15. Podle kapitoly 1 § 15 téhož zákona se zahrani?ním podnikem rozumí subjekt, který nemá sídlo ekonomické ?innosti ani stálou provozovnu ve Švédsku a nemá ve Švédsku ani bydlišt? ?i

místo, kde se obvykle zdržuje.

III – Spor v prvotním řízení a předběžné otázky

16. Skandia America Corporation je společnost založená podle práva státu Delaware (USA) se sídlem ekonomické činnosti ve Spojených státech. Je součástí pojišťovací skupiny Old Mutual, jejíž mateřská společnost, Old Mutual plc, je usazená ve Spojeném království. Ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008 plnila Skandia America Corporation funkci celosvětového nákupčího skupiny pro služby informačních technologií. Služby informačních technologií poskytnuté mimo skupinu redistribuovala jednotlivým společnostem v pobočkách skupiny, včetně své švédské pobočky.

17. Švédská pobočka je od 11. července 2007 registrována jako člen seskupení pro účely DPH pojišťovny Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Jejím úkolem bylo dotvářet služby informačních technologií poskytované společností Skandia America Corporation v konečný produkt IT-produkce. Tento produkt byl následně poskytnut jednotlivým společnostem ve skupině, a to jak členem, tak nečlenem seskupení pro účely DPH. U každého poskytnutí služeb, ať už mezi společností Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, nebo mezi touto pobočkou a jinými společnostmi ze skupiny, byla k ceně uplatněna přírůžka (*mark-up*) ve výši 5 %. Náklady byly rozděleny mezi Skandia America Corporation a její švédskou pobočku na základě interních faktur.

18. Skatteverket dospěla k závěru, že služby, které Skandia America Corporation poskytla své švédské pobočce, představují zdanitelná plnění, a rozhodla, že podléhají DPH a že osobou povinnou odvést tuto daň je Skandia America Corporation. Za tím účelem zaregistrovala švédskou pobočku k DPH a vymáhala jí, aby stálé provozovně společnosti Skandia America Corporation ve Švédsku, daň.

19. Proti tomuto rozhodnutí podala švédská pobočka společnosti Skandia America Corporation k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost, v níž namítla, že neexistuje žádný právní základ pro zdanění plnění mezi hlavní provozovnou a pobočkou ani pro registraci pobočky k DPH vedle její stávající registrace aby člen seskupení pro účely DPH.

20. Předkládající soud dospěl k závěru, že Soudní dvůr dosud nerozhodoval o otázkách DPH vzešlých ve sporu v prvotním řízení, a tak přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje poskytování služeb, které hlavní provozovna společnosti ve třetí zemi pořídila externě, pobočce téže společnosti usazené v členském státě s tím, že náklady na poskytnutí nese pobočka, zdanitelná plnění, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, je třeba hlavní provozovnu ve třetí zemi považovat za osobu povinnou k dani neusazenou v daném členském státě ve smyslu článku 196 směrnice [2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty] s tím důsledkem, že daň z plnění se vymáhá příjemci?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

21. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 7. ledna 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření.

22. Dne 21. ledna 2014 zaslal Soudní dvůr účastníkům řízení následující otázku, která měla být zodpovězena na jednání:

„Účastníci řízení se v souladu s čl. 61 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora vyzývají, aby se vyjádřili k otázce, zda s ohledem na judikaturu FCE Bank [EU:C:2006:196] může pobočka společnosti z třetí země usazená v některém z členských států představovat „osobu, která je usazena na území tohoto členského státu“ ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.“

23. Dne 12. března 2014 se konalo jednání, na němž přednesly ústní vyjádření Skandia America Corporation, švédská a německá vláda, vláda Spojeného království a Komise.

V – Posouzení

A – K první předložené otázce

24. Prostřednictvím první otázky se předkládající soud táže, zda v případě, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává její pobočce usazené v některém z členských států služby pořízené externě mimo skupinu a kdy náklady na externě pořízená plnění nese pobočka, představuje toto poskytování služeb plnění podléhající DPH, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH.

25. Jinými slovy se prostřednictvím této otázky otevírá problematika použitelnosti zásady formulované v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) na případ, kdy pobočka společnosti usazené ve třetím státě je součástí seskupení pro účely DPH v tom členském státě, v němž je usazena. V citované věci Soudní dvůr rozhodl, že „stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby“(4).

1. Argumenty účastníků řízení

26. Skandia America Corporation a německá vláda mají za to, že pobočka může být součástí seskupení pro účely DPH oddělená od hlavní provozovny. Německá vláda konkrétně tvrdí, že článek 11 směrnice o DPH se v důsledku toho, že hovoří o „osobách, které jsou usazeny na území [členského státu seskupení]“, vztahuje na stálé provozovny zahraničních osob povinných k dani, které se nacházejí na území tohoto členského státu.

27. Skandia America Corporation a německá vláda se také domnívají, že zásada jednoty podniku mezi hlavní provozovnou a pobočkou, formulovaná v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), se vztahuje i na případ, kdy je pobočka součástí seskupení pro účely DPH. Mají za to, že článek 11 směrnice o DPH nepříznivě členskému státu právo umíle rozdělit hlavní provozovnu a pobočku na dvě osoby povinné k dani.

28. V této souvislosti Skandia America Corporation uvádí, že její švédská pobočka nemá dostatečnou autonomii, aby jednala na vlastní účet a vlastní odpovědnost a aby sama nesla hospodářské riziko spojené se svou činností tak, aby byl mezi ní a hlavní provozovnou dosahován z hlediska DPH obrát. Z důvodů uvedených v bodech 36 až 40 rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) a zejména skutečnosti, že pobočka nenese hospodářské riziko spojené s činností podniku ani nemá k dispozici dotační kapitál, tvrdí Skandia America Corporation, že její pobočku nelze považovat za osobu povinnou k DPH z důvodu nákladů, které jsou jí započteny v souvislosti s dotvářením služeb informačních technologií pořízených externě mimo skupinu.

29. Německá vláda má za to, že zásada jednoty podniku vyvolává úinky jen u provozoven

též právní entity a v rámci zdařování seskupení pro účely DPH jen u těch členů seskupení, kteří mají sídlo v členském státě seskupení. Z toho podle německé vlády plyne, že interní plnění mezi různými právními entitami náležejícími k seskupení pro účely DPH nejsou v rozsahu, v němž jsou omezena na plnění, na nichž se podílejí výlučně provozovny (včetně hlavních provozoven) nacházející se v členském státě seskupení pro účely DPH, zdanitelná. Proto jsou tato plnění zdanitelnými plněními podléhajícími DPH, jestliže jedna ze stran plnění je provozovnou (včetně hlavní provozovny), která se nenachází v členském státě seskupení pro účely DPH.

30. I vláda Spojeného království se domnívá, že zásada formulovaná Soudním dvorem v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) je v projednávané věci použitelná a že poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavuje zdanitelné plnění.

31. Nicméně vláda Spojeného království se na rozdíl od společnosti Skandia America Corporation a německé vlády domnívá, že pobočka nemůže být sama součástí seskupení pro účely DPH. Vychází z článku 11 směrnice o DPH, který hovoří o „osobách, které jsou usazeny na území [...] členského státu [v němž je vytvořeno seskupení pro účely DPH] a které jsou [...] právně nezávislé“ (5).

32. Vláda Spojeného království tvrdí, že pod pojmem „osoby, které jsou usazeny“ je třeba rozumět celou právní osobu, jejíž součástí je předmětná pobočka, a dospívá k závěru, že takovou „osobou“ musí být Skandia America Corporation, která je usazena na území Švédska prostřednictvím své pobočky, a nikoli tato pobočka jako taková.

33. Skatteverket, švédská vláda ani Komise s takovým výkladem článků 9 a 11 směrnice o DPH nesouhlasí. Skatteverket, švédská vláda ani Komise sice nezpochybují zásadu formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), avšak v případě, kdy se součástí seskupení pro účely DPH mohla stát jen pobočka, se podle nich tato zásada neuplatní. Mají naopak za to, že následkem zařazení pobočky do seskupení pro účely DPH není již tato pobočka podle zásady jediné osoby povinné k dani, vyjádřené v článku 11 směrnice o DPH, součástí stejné osoby povinné k dani jako hlavní provozovna.

34. Na podporu svého stanoviska citují Skatteverket, švédská vláda a Komise zejména rozsudek Ampliscientifica a Amplifin, v němž Soudní dvůr rozhodl, že „provedení režimu stanoveného v článku 11 směrnice o DPH“ implikuje, že vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani a aby tak byly považovány za *jedinou osobu povinnou k dani*“ (6).

35. Skatteverket, švédská vláda a Komise z této zásady jediné osoby povinné k dani dovozují, že následkem zařazení pobočky do seskupení pro účely DPH dochází z hlediska DPH k poskytnutí služeb mezi dvěma osobami povinnými k dani, a sice hlavní provozovnou společností Skandia America Corporation a seskupením pro účely DPH včetně její pobočky.

36. K možnosti zařadit pobočku společnosti do seskupení pro účely DPH bez současného zařazení hlavní provozovny Komise uvádí, že výraz „osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“, obsažený v článku 11 směrnice o DPH, je třeba vykládat v tom smyslu, který uvedla ve svém sdělení Radě a Parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „sdělení“) (7).

37. Podle tohoto sdělení vyplývá z uvedeného výrazu, že ze zařazení do seskupení pro účely DPH jsou vyloučeny pobočky usazené v zahraničí, které náležejí k právním entitám usazeným v členském státě seskupení pro účely DPH. A *contrario* mohou do seskupení pro účely DPH

vstoupit pobočky usazené na území členského státu seskupení pro účely DPH, které náleží k právním entitám usazeným v zahraničí.

38. Skatteverket, švédská vláda a Komise mají tedy za to, že zařazení dotčené švédské pobočky do seskupení pro účely DPH nezpochybňuje zásadu formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Posouzení

39. Východiskem mého posouzení je znění článku 11 směrnice o DPH, podle kterého „může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“.

40. Jak naznačuje otázka, kterou Soudní dvůr položil ústníkem řízení, aby ji zodpovědli na jednání, je třeba nejprve určit, zda pobočka může být jako taková součástí seskupení pro účely DPH v členském státě, v němž je usazena, tedy aniž by se součástí tohoto seskupení stala zároveň společnost, k níž pobočka náleží a která není usazena na území téhož členského státu. Jinými slovy, je třeba určit, zda lze švédskou pobočku společnosti Skandia America Corporation kvalifikovat jako „osobu“ usazenou na švédském území ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

41. Soudní dvůr analyzoval již tento pojem ve věci Komise v. Irsko(8), i když v dané analýze se soustředil na relativně specifickou otázku, zda pojem „osoba“ použitý v článku 11 směrnice o DPH označuje „osobu povinnou k dani“ ve smyslu článku 9 této směrnice.

42. Ačkoli švédská a německá vláda na jednání uvedly, že podle jejich názoru mohou být osoby nepovinné k dani zahrnuty do seskupení pro účely DPH(9), Soudní dvůr rozhodl, že do seskupení pro účely DPH nemohou být samostatně zahrnuty pobočky bez jejich hlavní provozovny.

43. Ze skutečnosti, že v rozsudku Komise v. Irsko (EU:C:2013:217) rozhodl Soudní dvůr, že „osoba“ neznamená „osoba povinná k dani“, vyplývá totiž jen tolik, že pokud osob, které samy nejsou osobami povinnými k dani, mohou po vytvoření seskupení pro účely DPH společnost představovat „jedinou osobu povinnou k dani“ ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, tedy osobu, která „na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. V rozsudku Komise v. Irsko tudíž Soudní dvůr nedefinoval pojem „osoba“ použitý v článku 11 směrnice o DPH.

44. Je nutno zdůraznit rozdíl v terminologii použité v článcích 9 a 11 směrnice o DPH. Článek 9 se vztahuje na „jakoukoliv osobu, která [kdekoli, kdo] vykonává [...] ekonomickou činnost“(10), zatímco článek 11 se vztahuje na „osoby, které jsou usazeny na území [...] členského státu [v němž je vytvořeno seskupení pro účely DPH] a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“(11).

45. Tento rozdíl dle mého názoru dokládá, že osobní povinnost článku 11 je užší než osobní povinnost článku 9. Pojem „osoba“ lze tudíž chápat jen v jeho obecném smyslu, a sice jako „bytost, která má právní osobnost“(12), to znamená fyzická nebo právnická osoba, což je užší vymezení než pouhá „jakákoliv osoba [kdekoli]“. Národní je tento rozdíl ilustrován v rozsudku Heerma, v němž Soudní dvůr rozhodl, že pojem „osoba povinná k dani“ se nevztahuje jen na fyzické a právnické osoby, nýbrž i na entity bez právní osobnosti, jako je společnost podle nizozemského občanského práva(13). Nemyslím si, že by takový výklad byl možný, kdyby se i článek 9 vztahoval na „osoby“.

46. Proto platí, jak tvrdí i vláda Spojeného království, že aby se určitá entita mohla stát členem seskupení pro účely DPH, musí být odlišnou „osobou“, což není případ pobočky.
47. Hlavní provozovna a pobočka sdružené v jediné právnické osobě navíc nemohou být každá zvlášť osobami povinnými k DPH.
48. Je tomu tak proto, jak vysvětlil generální advokát P. Léger v bodě 56 svého stanoviska ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), že „s výhradou konzultací výboru pro DPH zřízeného v [...] článku [11] [směrnice o DPH] 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“.
49. Závěr, že pobočka se jako taková nemůže stát členem seskupení pro účely DPH, aniž se součástí tohoto seskupení stane zároveň společnost, k níž pobočka náleží, je zcela v souladu s rozsudkem FCE Bank (EU:C:2006:196), což nepopírá žádný z účastníků řízení. V citovaném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „poskytování služeb je zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění“(14). Uvedl, že pobočka neprovádí samostatnou ekonomickou činnost, neboť sama nenese hospodářské riziko vyplývající z činnosti podniku, jehož je součástí(15). Dospěl proto k závěru, že pobočka, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, nemůže být považována za osobu povinnou k dani nezávislou na této společnosti(16).
50. Skatteverket, švédská vláda a Komise dále prosazují názor, že rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196) se na situaci, kdy pobočka je součástí seskupení pro účely DPH, nepoužije, neboť tato pobočka představá následkem svého členství v daném seskupení být součástí společnosti povinné k dani a stává se součástí jiné osoby povinné k dani, a sice seskupení pro účely DPH.
51. Komise vychází převážně ze svého sdělení, ve kterém uvedla, že článek 11 musí být vykládán v souladu se zásadou teritoriality a se zásadou daňové suverenity(17), podle nichž daňová pravomoc každého z členských států nesmí překračovat hranice jeho území. Podle Komise tedy mohou v členském státě, který takovou možnost zavedl, vstoupit do seskupení pro účely DPH pouze podniky se sídlem hospodářské činnosti na území tohoto členského státu nebo stále provozovny těchto podniků fyzicky přítomné na území uvedeného státu nebo stále provozovny zahraničních podniků fyzicky přítomné na území uvedeného státu.
52. Domnívám se, že znění směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora neumožňují takový přístup. Ostatně i podle samotné Komise se její stanovisko „může na první pohled jevit v rozporu s rozsudkem FCE Bank [EU:C:2006:196]“(18). Aťkoli Komise dospěla k opačnému závěru, nemůže být skutečnost, že se citovaný rozsudek nijak nezmiňuje o postavení seskupení pro účely DPH, základem pro možnost pobočky jako takové stát se součástí seskupení pro účely DPH.
53. Argument Komise, že pobočka se následkem svého členství v seskupení pro účely DPH stává součástí jiné osoby povinné k dani, navíc neodpovídá na předběžnou otázku, zda se pobočka může jako taková stát součástí seskupení pro účely DPH.
54. Skutečnost, že poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou probíhá za úplatu, je bezvýznamná. Soudní dvůr totiž v rozsudku FCE Bank rozhodl, že „existence dohody o rozdělení nákladů [je] rovněž [...] skutečnost, která není pro projednávanou věc relevantní, jelikož taková dohoda nebyla sjednána mezi nezávislými smluvními stranami“(19). Jde navíc – jak

uznává Skandia America Corporation – o stanovení cen a rozdělení nákladů na základě interních rozhodnutí společnosti sloužících především k určení zisku stálé provozovny(20).

55. Na jednání dále švédská a německá vláda zmínily bod 33 rozsudku Crédit Lyonnais, v němž Soudní dvůr rozhodl, že „společnost, která své ústředí zřídila v jednom členském státě a která má stálou provozovnu v jiném členském státě, je tudíž třeba z hlediska činností, které vyvíjí v posledně uvedeném státě, považovat za společnost v tomto jiném členském státě usazenou“(21).

56. Nicméně, i když se tato pasáž týká navrácení DPH buď formou odpůtu daně, nebo formou jejího vrácení, a nikoli vytvoření seskupení pro účely DPH, nijak z ní neplyne, že by se pobožka mohla stát členem seskupení pro účely DPH nezávisle na hlavní provozovně. Domnívám se, že podporuje spíše opačný postoj, než jaký zastává švédská a německá vláda, a sice zahrnutí celé společnosti do seskupení pro účely DPH v důsledku toho, že z důvodu přítomnosti stálé provozovny dotčené společnosti v členském státě seskupení pro účely DPH je daná společnost „osobou, která je usazena na území tohoto členského státu“ ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

57. V neposlední řadě z tvrzení společnosti Skandia America Corporation, že švédská pobožka může jako taková být součástí seskupení pro účely DPH, vyplývá ve spojení s uplatněním zásady obsažené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), že zdanitelnými plněními nejsou ani plnění mezi americkou hlavní provozovnou a její švédskou pobožkou, ani plnění mezi touto pobožkou a ostatními členy seskupení pro účely DPH.

58. Tento závěr, který je obzvláště zajímavý pro pojišťovnictví, v němž platí osvobození od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, potažmo neexistuje odpůet, nemůže být než výsledkem uplatnění dvou vzájemně neslučitelných pravidel. Pobožka nemůže tvořit se společností, k níž náleží, jediný hospodářský subjekt pro účely DPH podle rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) a zároveň být pro tytéž účely DPH od ní oddělena tím, že je samostatná součástí seskupení pro účely DPH.

59. Dodávám, že čl. 11 druhý pododstavec směrnice o DPH členským státem umožňuje „přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení“. Soudní dvůr také v obecné rovině uznal, že boj proti daňovým únikům a případným zneužitím daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH(22).

3. Závěry

60. S ohledem na výše uvedené úvahy dospívám k závěru, že rozhodnutí Skatteverket, které švédské pobožce společnosti Skandia America Corporation umožnilo jako takové stát se součástí seskupení pro účely DPH pojišťovny Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), je s ohledem na článek 11 směrnice o DPH protiprávní.

61. Jako důsledky této protiprávnosti, které musí dovodit předkládající soud, je na tomto místě třeba uvést čtyři situace, a to v následujícím pořadí.

4. Důsledky protiprávnosti

a) Rozhodnutí o zařazení pobožky do seskupení pro účely DPH se zruší

62. V tomto případě není pobožka součástí seskupení pro účely DPH. Plnění, k nimž došlo mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobožkou,

nejsou tudíž v souladu se zásadou formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) zdanitelnými pln?ními podléhajícími DPH.

63. Naproti tomu poskytování služeb mezi švédskou pobo?kou společnosti Skandia America Corporation a dot?eným seskupením pro ú?ely DPH jsou zdanitelnými pln?ními podléhajícími DPH a povinnost odvést tuto da? má Skandia America Corporation podle ?lánku 193 sm?rnice o DPH, podle kterého „[d]a? je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné [...] poskytnutí služby“(23).

b) Rozhodnutí o za?len?ní pobo?ky do seskupení pro ú?ely DPH se vyloží konformn?

64. V tomto p?ípad? by p?edkládající soud mohl vyložit rozhodnutí o za?len?ní pobo?ky do seskupení pro ú?ely DPH zp?sobem, který by vedl k jeho souladu s unijním právem, tedy že by shledal, že žádost o ?lenství v seskupení pro ú?ely DPH mohla podat jen samotná Skandia America Corporation, takže tato společnost by celá byla jeho sou?ástí.

65. Bylo by t?eba ur?it, zda společnost založená podle práva t?etí zem?, v daném p?ípad? podle práva Spojených stát?, která má stálou provozovnu v n?kterém z ?lenských stát?, v daném p?ípad? ve Švédském království, m?že být za?len?na do seskupení pro ú?ely DPH vytvo?eného v tomto ?lenském stát?.

66. Ztotož?uji se s tvrzením vlády Spojeného království, že zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH, jenž hovoří o „osobách, které jsou usazeny na území [...] ?lenského státu [v n?mž je vytvo?eno seskupení pro ú?ely DPH“, umož?uje takové společnosti, která má stálou provozovnu na území n?kterého z ?lenských stát?, aby se celá stala sou?ástí seskupení pro ú?ely DPH vytvo?eného v tomto ?lenském stát?.

67. Takový výklad výrazu „osoby, které jsou usazeny“ je v souladu nejen s pojmem „usazování“ ve smyslu unijního práva, ale i s ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH, podle kterého je „[p]?edm?tem DPH [...] poskytnutí služby [provedené] za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“(24). „Místem poskytnutí služby“ je podle obecného pravidla stanoveného v ?lánku 43 „místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo ?i stálou provozovnu, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“(25).

68. V projednávaném p?ípad? má Skandia America Corporation ve Švédsku stálou provozovnu, z níž poskytuje dot?ené služby. Lze tudíž dosp?t k záv?ru, že Skandia America Corporation je navzdory tomu, že je založena ve Spojených státech, osobou, která je usazena na území Švédska ve smyslu ?lánku 11 sm?rnice o DPH.

69. V takovém p?ípad? by pln?ní, k nimž došlo mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobo?kou, nebyla podle zásady zavedené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) zdanitelnými pln?ními podléhajícími DPH.

70. Naproti tomu poskytování služeb mezi seskupením pro ú?ely DPH (v?etn? společnosti Skandia America Corporation) coby p?íjemcem a jeho dodavatelem (který by mohl být usazen v jiném ?lenském stát? než ve Švédském království nebo ve t?etí zemi) coby poskytovatelem, který není sou?ástí skupiny Skandia America Corporation, by bylo zdanitelným pln?ním podléhajícím DPH, nebo? by šlo o „poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH.

71. Konkrétn? by šlo o poskytnutí služby „[provedené] [...] v rámci ?lenského státu“, nebo? v tomto p?ípad? by se uplatnil ?lánek 56, jelikož by v daném p?ípad? šlo o služby poskytnuté

elektronicky [odst. 1 písm. k) tohoto ?lánku]. Odchyln? od obecného pravidla stanoveného v ?lánku 43 sm?rnice o DPH stanoví ?l. 56 odst. 1, že „[m]ístem poskytnutí [...] [dot?ených] služeb [...] osob? povinné k dani usazené [v Unii], ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má p?íjemce sídlo své ekonomické ?innosti“. V daném p?ípad? by dot?ené služby byly poskytnuty seskupení pro ú?ely DPH usazenému ve Švédsku, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, který by mohl být usazen ve t?etím stát? nebo v jiném ?lenském stát? než ve Švédském království.

72. Nakonec by ještě bylo třeba ur?it, kdo by m?l povinnost odvést DPH. ?lánek 196 této sm?rnice stanoví, že „[d]a? je povinna odvést osoba povinná k dani, která je p?íjemcem služby uvedené v ?lánku 56“. Z tohoto ustanovení plyne, že DPH by muselo odvést seskupení pro ú?ely DPH coby p?íjemce služeb.

c) Skandia America Corporation ani pobo?ka nejsou sou?ástí seskupení pro ú?ely DPH

73. Jak na jednání uvedla švédská vláda, základem pro za?len?ní ur?ité osoby do seskupení pro ú?ely DPH je její svobodné rozhodnutí stát se jeho ?lenem a schválení ze strany Skatteverket. Je možné, že Skandia America Corporation by za sebe nepodala žádost o za?len?ní do seskupení pro ú?ely DPH, kdyby v?d?la, že Skatteverket by nepovolila za?len?ní jen její pobo?ky. Považuji proto za správné, aby dot?ené rozhodnutí o za?len?ní švédské pobo?ky spole?nosti Skandia America Corporation do seskupení pro ú?ely DPH bylo vykládáno tak, že se jeho ?lenem stala celá spole?nost Skandia America Corporation, jen v p?ípad?, že taková byla v?le uvedené spole?nosti.

74. Kdyby tak tomu nebylo, uplatnily by se i v tomto p?ípad? d?sledky pro DPH uvedené v prvním p?ípad?(26).

d) Rozhodnutí Skatteverket podrobit dodávky služeb spole?ností Skandia America Corporation její švédské pobo?ce DPH je od?vodn?no bojem proti vyhýbání se da?ovým povinnostem (?l. 11 druhý pododstavec sm?rnice o DPH)

75. O tomto p?ípad? bude třeba uvažovat, pokud z d?vod? vyplývajících z vnitrostátního práva, jak uvedla Skandia America Corporation na jednání, již nebude možné zrušit rozhodnutí umožnit švédské pobo?ce spole?nosti Skandia America Corporation stát se sou?ástí seskupení pro ú?ely DPH ani vyložit toto rozhodnutí podle druhé ?i t?etí hypotézy. V tomto p?ípad? by základem pro napadené rozhodnutí Skatteverket mohl být druhý pododstavec ?lánku 11 sm?rnice o DPH, podle n?hož m?že ?lenský stát, který využije možnosti umožnit vznik seskupení pro ú?ely DPH, „p?íjmout veškerá opat?ení pot?ebná k zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem na základ? využití tohoto ustanovení“.

76. Výše v bodech 57 a 58 tohoto stanoviska jsem již uvedl, že následkem za?len?ní jen švédské pobo?ky spole?nosti Skandia America Corporation do seskupení pro ú?ely DPH ve spojení s uplatn?ním zásady obsažené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) by pln?ní mezi americkou hlavní provozovnou a její švédskou pobo?kou nebyla zdanitelnými pln?ními podléhajícími DPH, zatímco pln?ní mezi touto pobo?kou a ostatními ?leny seskupení pro ú?ely DPH by sice taky nebyla zdanitelnými pln?ními, tentokrát však podle ?lánku 11 sm?rnice o DPH. Takový postup by vedl k výsledku, který unijní zákonodárce nezamýšlel, a sice k nezdan?ní dot?eného poskytování služeb.

77. V takovém případě by tudíž měla dani z přidané hodnoty podléhat plnění mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, přičemž povinnost odvést daň by mělo, jak uvádí Komise, seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb, a to v souladu s články 56 a 196 směrnice o DPH(27).

78. Podotýkám, že ve všech čtyřech případech jsou dotčená plnění zdanitelnými plněními podléhajícími DPH.

79. Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že článek 11 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pobočka společnosti založené podle práva třetí země se nemůže nezávisle na této společnosti stát součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného v členském státě, v němž je usazena. Poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavují na rozdíl od poskytování služeb mezi pobočkou a jejími zákazníky, bez ohledu na jejich členství v seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění podléhající DPH.

B – K druhé předběžné otázce

80. Podpírně, kdyby Soudní dvůr rozhodl, že v případě, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává pobočce téže společnosti usazené v některém z členských států služby pořízené externě mimo skupinu a kdy náklady na externě pořízená plnění nese pobočka, představuje toto poskytování služeb zdanitelné plnění podléhající DPH, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH, je třeba odpovědět i na druhou otázku předkládajícího soudu.

81. Prostřednictvím druhé otázky se předkládající soud táže, zda je třeba hlavní provozovnu této společnosti považovat „za osobu povinnou k dani neusazenou v daném členském státě ve smyslu článku 196 směrnice [o DPH] s tím důsledkem, že daň z plnění se vyměří příjemci“.

82. Skandia America Corporation a Komise mají za to, že pokud jsou plnění mezi hlavní provozovnou a pobočkou zdanitelná, musí být DPH odvedena seskupením pro účely DPH, a to podle článku 196 směrnice o DPH, podle něhož je daň povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56 této směrnice.

83. Skandia America Corporation a Komise se domnívají, že v případě, kdy se stálá provozovna náležející osobě povinné k dani se sídlem v zahraničí stane členem seskupení pro účely DPH v členském státě, v němž bylo toto seskupení založeno, je třeba mít za to, že tato provozovna z hlediska DPH neexistuje mimo své členství v tomto seskupení. Komise tedy navrhuje teleologický výklad článku 196 směrnice o DPH, který by vedl k závěru, že společnost Skandia America Corporation musí být považována za osobu povinnou k dani neusazenou v dotčeném členském státě a že DPH musí odvést seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb uvedených v článku 56 směrnice o DPH.

84. Skatteverket se naopak domnívá, že podmínky článku 196 směrnice o DPH nejsou v projednávaném případě splněny, neboť poskytovatel dotčených služeb, a sice Skandia America Corporation, je prostřednictvím své švédské pobočky usazena ve stejném členském státě jako příjemce služeb, tedy ve Švédsku. Skatteverket má tudíž za to, že skutečnost, že švédská pobočka společnosti Skandia America Corporation je součástí švédského seskupení pro účely DPH, nebrání tomu, aby byla tato společnost považována za osobu povinnou k dani usazenou ve Švédsku. Podle Skatteverket z toho plyne, že povinnost odvést DPH má Skandia America Corporation, a to na základě článku 193 směrnice o DPH.

85. Stanoviskem Skatteverket nejsem přesvědčen. Připomínám, že druhá otázka byla

položena jen pro případ, že v důsledku odpovědi na první otázku budou plnění mezi hlavní provozovnou společností Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou zdanitelná. To předpokládá možnost považovat švédskou pobočku nikoli již za provozovnu poskytovatele služeb, nýbrž za součást příjemce služeb, a sice seskupení pro účely DPH. Ztotožňují se proto se stanoviskem společností Skandia America Corporation a Komise, podle kterého povinnost odvést DPH by v takovém případě mělo seskupení pro účely DPH, a to podle článku 196 směrnice o DPH.

86. Tento závěr se může v očích Skatteverket jevit absurdní, neboť Skandia America Corporation je zjevně usazena ve Švédsku prostřednictvím své švédské pobočky, avšak lze k němu dospět jen v případě ztotožnění se se stanoviskem Skatteverket, podle něhož se judikatura FCE Bank (EU:C:2006:196) neuplatní, je-li pobočka součástí seskupení pro účely DPH. Mám za to, že tyto rozpory jsou jen dalším argumentem pro odmítnutí stanoviska Skatteverket a Komise k první otázce.

87. Na druhou otázku je proto třeba odpovědět, že článek 196 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi poskytovatelem-osobou povinnou k dani neusazeným v členském státě, v němž má pobočku, musí být daň z dotčených plnění podle článku 56 této směrnice vyměřena příjemci služeb, a sice seskupení pro účely DPH, jehož je tato pobočka součástí.

VI – Závěry

88. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Förvaltningsrätten i Stockholm odpověděl takto:

– Primárně

1) Článek 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pobočka společnosti založená podle práva třetí země se nemůže nezávisle na této společnosti stát součástí seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty vytvořeného v členském státě, v němž je usazena. Poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavují na rozdíl od poskytování služeb mezi pobočkou a jejími zákazníky, bez ohledu na jejich členství v seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty.

– Podpřímě

2) Článek 196 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi poskytovatelem-osobou povinnou k dani neusazeným v členském státě, v němž má pobočku, musí být daň z dotčených plnění podle článku 56 této směrnice vyměřena příjemci služeb, a sice seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, jehož je tato pobočka součástí.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, bod 41.

3 – Úč. vst. L 347, s. 1.

4 – Rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196, bod 41).

5 – Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

6 – Rozsudek Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19). Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

7 – COM(2009) 325 final, bod 3.3.2.

8 – Rozsudek Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217). Viz též rozsudky Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263); Komise v. Nizozemsko (C-65/11, EU:C:2013:265); Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266); Komise v. Spojené království (C-86/11, EU:C:2013:267) a Komise v. Česká republika (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 – Rozsudek Komise v. Irsko (EU:C:2013:217, bod 50).

10 – Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

11 – Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

12 – Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. vyd., PUF, Paříž, 2011, s. 752.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – FCE Bank (EU:C:2006:196, bod 34).

15 – Tamtéž (body 35 až 41).

16 – Tamtéž (bod 41).

17 – COM(2009) 325 final, bod 3.3.2.1.

18 – Tamtéž, bod 3.3.2.2.

19 – Rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196, bod 40). V bodě 41 Soudní dvůr upřesnil, že pobočka nemůže být „považována za osobu povinnou k dani z *děvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby*“. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

20 – V tomto smyslu viz rovněž body 65 a 66 stanoviska generálního advokáta P. Légera ve věci FCE Bank (EU:C:2006:196).

21 – Rozsudek Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541).

22 – Viz zejména rozsudky Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, bod 50), Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 35) a Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 46).

23 – Článek 196 směrnice o DPH, který ve spojení s článkem 56 ukládá příjemci služeb povinnost odvést DPH, se v daném případě neuplatní, protože dotčené služby nebyly dodány „osobě povinné k dani usazené [v Unii], ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel“. Seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb je usazen ve Švédsku, kde je prostřednictvím své švédské pobočky usazen dotčený poskytovatel služeb, a sice Skandia America Corporation. Uplatní se proto článek 43 této směrnice, podle kterého „[m]ístem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl“. Zdůrazněno

autorem tohoto stanoviska.

24 – Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

25 – Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

26 – Viz body 62 a 63 tohoto stanoviska.

27 – Podrobnější rozbor viz v bodech 81 až 87 tohoto stanoviska.