Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

9. dubna 2013(*)

„Nespln?ní povinnosti státem – Dan? – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 9 a 11 – Vnitrostátní právní p?edpisy umož?ující zahrnout osoby nepovinné k dani do skupiny osob, jež lze považovat za jedinou osobu povinnou k DPH“

Ve v?ci C-85/11,

jejímž p?edm?tem je žaloba pro nespln?ní povinnosti na základ? ?lánku 258 SFEU, podaná dne 24. února 2011,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, jako zmocn?ncem, s adresou pro ú?ely doru?ování v Lucemburku,

žalobkyn?,

proti

Irsku, zastoupenému D. O’Haganem, jako zmocn?ncem, ve spolupráci s G. Clohessy, SC, a s N. Traversem, BL, s adresou pro ú?ely doru?ování v Lucemburku,

žalovanému,

podporovanému

?eskou republikou, zastoupenou M. Smolkem a T. Müllerem, jako zmocn?nci,

Dánským královstvím, p?vodn? zastoupeným C. Vangem, poté V. Pasternak Jørgensen, jako zmocn?nci, s adresou pro ú?ely doru?ování v Lucemburku,

Finskou republikou, zastoupenou H. Leppo a S. Hartikainenem, jako zmocn?nci,

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným H. Walker, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci s M. Hall, barrister,

vedlejšími ú?astníky ?ízení,

SOUDNÍ DV?R (velký senát),

ve složení V. Skouris, p?edseda, K. Lenaerts, místop?edseda, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger a E. Jaraši?nas (zpravodaj), p?edsedové senát?, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby a A. Prechal, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kancelá?e: L. Hewlett, vrchní rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 5. zá?í 2012,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. listopadu 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dv?r rozhodl, že Irsko tím, že umož?uje osobám nepovinným k dani být ?leny skupiny osob považovaných pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) za jedinou osobu povinnou k DPH (dále jen „skupina pro ú?ely DPH“), nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánk? 9 a 11 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

2 V hlav? III sm?rnice o DPH, nadepsané „Osoby povinné k dani“, se nacházejí ?lánky 9 až 13 této sm?rnice.

3 ?lánek 9 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

‚Ekonomickou ?inností‘ se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

2. Krom? osob uvedených v odstavci 1 se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která p?íležitostn? dodá nový dopravní prost?edek, jenž je odeslán nebo p?epraven po?izovateli prodejcem nebo samotným po?izovatelem nebo na ú?et prodejce nebo po?izovatele mimo území ?lenského státu, avšak na území Spole?enství.“

4 ?lánek 10 téže sm?rnice up?es?uje, že podmínka, aby byla ekonomická ?innost vykonávána samostatn?, vylu?uje ze systému DPH zam?stnance a další osoby, váže-li je k zam?stnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zam?stnavatele a zam?stnance v oblasti pracovních podmínek a odm??ování zam?stnance a odpov?dnosti zam?stnavatele.

5 ?lánek 11 sm?rnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro [DPH] m?že každý ?lenský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto ?lenského státu a které jsou sice právn? nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami.

?lenský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, m?že p?ijmout veškerá opat?ení pot?ebná k zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem na základ? využití tohoto ustanovení.“

6 ?lánek 12 uvedené sm?rnice stanoví, že ?lenské státy mohou za osobu povinnou k dani

považovat každého, kdo p?íležitostn? uskute?ní pln?ní spo?ívající v n?které z ?inností uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci téže sm?rnice, zejména pak dodání budovy nebo stavebního pozemku.

7 Podle ?lánku 13 sm?rnice o DPH se kraje, [okresy], obce a jiné ve?ejnoprávní subjekty v zásad? nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány ve?ejné moci.

Irské právo

8 ?lánek 15 konsolidovaného zákona z roku 2010 o dani z p?idané hodnoty (Value Added Tax Consolidation Act 2010), který v podstat? p?evzal ustanovení ?l. 8 odst. 8 zákona z roku 1972 o dani z p?idané hodnoty (Value Added Tax Act 1972), ve zn?ní zm?n a dopl?k?, stanoví:

„1) S výhradou odstavce 2, p?esv?d?í-li se správce dan? o tom, že 2 nebo více osob usazených v tuzemsku, z nichž alespo? jedna je osobou povinnou k dani, jsou navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, a považuje-li za nezbytné nebo vhodné za ú?elem ú?inné a efektivní správy (v?etn? výb?ru) dan? tak u?init, m?že pro ú?ely tohoto zákona, bu? na základ? žádosti t?chto osob, nebo z jiného podn?tu, rozhodnout

a) písemným oznámením […] u?in?ným každé z t?chto osob, že se tyto osoby považují za jedinou osobu povinnou k dani […]; osoby, jimž bylo toto oznámení ur?eno, se považují za ?leny [skupiny pro ú?ely DPH], dokud se na n? bude vztahovat tento odstavec, p?i?emž ?lánek 65 se uplatní v??i každému z ?len? této skupiny zvláš?, p?i?emž

i) jedna z t?chto osob, které správce dan? zašle oznámení v tomto smyslu, bude za celou [skupinu pro ú?ely DPH] odpov?dná za dodržování ustanovení tohoto zákona a

ii) v souladu s tím budou stanovena všechna práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona související s pln?ními této skupiny,

a že

b) každá osoba ve [skupin? pro ú?ely DPH] je spole?n? a nerozdíln? odpov?dná za dodržování tohoto zákona a právních pravidel (v?etn? ustanovení vyžadujících platbu dan?), která se vztahují na každou z t?chto osob, a podléhá pokutám podle tohoto zákona, kterým by tyto osoby podléhaly, kdyby každá taková osoba m?la povinnost uhradit da?ové správ? celou ?ástku dan? vym??ené každé takové osob? bez ohledu na ustanovení tohoto ?lánku.“

Postup p?ed zahájením soudního ?ízení a ?ízení p?ed Soudním dvorem

9 Dne 23. zá?í 2008 zaslala Komise Irsku výzvu dopisem, ve které tento ?lenský stát upozornila na možný nesoulad ?l. 8 odst. 8 zákona z roku 1972 o dani z p?idané hodnoty, ve zn?ní zm?n dopl?k? platném v dané dob?, podle kterého mohly osoby nepovinné k dani, jak nyní stanoví ?lánek 15 konsolidovaného zákona z roku 2010 o dani z p?idané hodnoty, být sou?ástí skupiny pro ú?ely DPH, s ?lánky 9 a 11 sm?rnice o DPH. Komise v souladu s ?lánkem 226 ES vyzvala tento ?lenský stát, aby p?edložil svá vyjád?ení.

10 Irské orgány odpov?d?ly dopisem ze dne 23. ledna 2009, ve kterém uvedly, že podle jejich názoru jsou dot?ené vnitrostátní p?edpisy v souladu se sm?rnicí o DPH.

11 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpov?dí spokojena, vydala dne 23. listopadu 2009 od?vodn?né stanovisko, na které Irsko odpov?d?lo dopisem ze dne 27. ledna 2010, ve kterém uvedlo, že trvá na názoru vyjád?eném ve své odpov?di na výzvu dopisem.

12 Za t?chto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

13 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 4. ?ervence 2011 bylo ?eské republice, Dánskému království a Finské republice povoleno vedlejší ú?astenství na podporu návrhových žádání Irska. Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 27. zá?í 2011 pak bylo povoleno vedlejší ú?astenství na podporu návrhových žádání Irska Spojenému království Velké Británie a Severního Irska.

14 Dopisem ze dne 27. ledna 2012 Irsko na základ? ?l. 16 odst. 3 statutu Soudního dvora Evropské unie požádalo, aby o v?ci rozhodl velký senát.

K žalob?

K p?ípustnosti

Argumentace ú?astník? ?ízení

15 Irsko se p?edevším domáhá zamítnutí žaloby jako nep?ípustné. V tomto ohledu tvrdí, že p?edm?t žaloby je obsahov? širší než výtka formulovaná Komisí ve správním ?ízení. Zatímco ve své výzv? dopisem a v od?vodn?ném stanovisku Komise Irsku vytýkala, že umož?uje osobám nepovinným k dani, aby se p?ipojily ke skupin? pro ú?ely DPH, nyní mu vytýká, že umož?uje takovým osobám být ?leny takové skupiny, což znamená, že by m?lo nejen právn? upravit a dohlížet na vytvá?ení existujících schválených skupin pro ú?ely DPH, ale rovn?ž na n? neustále dohlížet, aby se ujistilo, že lze jejich ?leny, jsou-li jejich ?innosti zkoumány odd?len?, nadále jednotliv? považovat za osoby povinné k dani.

16 Komise ve své replice této námitce nep?ípustnosti oponuje a tvrdí, že vždy prohlašovala, že se odkaz na „osoby“ obsažený v ?lánku 11 sm?rnice o DPH týká pouze osob povinných k dani, z ?ehož vyplývá, že osoby nepovinné k dani nemohou být ?leny skupiny pro ú?ely DPH. Mimoto, i kdyby Soudní dv?r došel k záv?ru, že Komise rozší?ila p?edm?t ?ízení, mohlo by se podle jejího názoru jednat pouze o nep?ípustnost ?áste?nou.

Záv?ry Soudního dvora

17 Podle ustálené judikatury je p?edm?t žaloby podané na základ? ?lánku 258 SFEU vymezen postupem p?ed zahájením soudního ?ízení stanoveným v tomto ustanovení. Žaloba tedy musí být založena na stejném od?vodn?ní a žalobních d?vodech jako od?vodn?né stanovisko. Tento požadavek nem?že nicmén? vést až k vyžadování dokonalé shody mezi zn?ním vytýkaných skute?ností ve výroku od?vodn?ného stanoviska a návrhovými žádáními v žalob? ve všech p?ípadech, pokud p?edm?t sporu, tak jak byl vymezen v od?vodn?ném stanovisku, nebyl rozší?en nebo zm?n?n (zejména viz rozsudky ze dne 11. ?ervence 2002, Komise v. Špan?lsko, C-139/00, Recueil, s. I-6407, body 18 a 19, jakož i ze dne 18. listopadu 2010, Komise v. Portugalsko, C-458/08, Sb. rozh. s. I-11599, body 43 a 44).

18 Použila-li Komise v projednávaném p?ípad? ve výroku své žaloby slova „to be members of a VAT group“ (být ?leny skupiny pro ú?ely DPH), zatímco ve zn?ní výtky formulované v od?vodn?ném stanovisku použila slova „to join a VAT group“ (p?ipojit se ke skupin? pro ú?ely DPH), nedošlo tím k žádné úprav? p?edm?tu sporu, jak byl definován v od?vodn?ném stanovisku. Rozdíl mezi t?mito výrazy totiž nemá žádný dopad na obsah tvrzeného nespln?ní povinnosti, které

podle žaloby i od?vodn?ného stanoviska spo?ívá ve skute?nosti, že irská právní úprava provád?jící sm?rnici o DPH umož?uje zahrnout do skupiny pro ú?ely DPH osoby nepovinné k dani, což je podle názoru žalobkyn? v rozporu s ?lánky 9 a 11 uvedené sm?rnice.

19 Námitku nep?ípustnosti vznesenou Irskem je tedy t?eba odmítnout.

K v?ci samé

Argumentace ú?astník? ?ízení

20 Komise na podporu své žaloby uvádí, že ?lánek 11 sm?rnice o DPH musí být vykládán tak, že osoby nepovinné k DPH nemohou být do skupiny pro ú?ely DPH zahrnuty.

21 Tvrdí totiž, že ?lánek 11 sm?rnice o DPH poskytuje možnost považovat n?kolik osob dohromady za jedinou osobu povinnou k dani za podmínky, že každá z t?chto osob je z individuálního hlediska osobou povinnou k DPH. Tento ?lánek p?edstavuje výjimku z obecného pravidla, jež stanoví, že pro ú?ely uplatn?ní pravidel týkajících se DPH musí být s každou osobou povinnou k dani zacházeno jako se samostatným subjektem. Tato výjimka proto musí být vykládána striktn?. I když uvedený ?lánek zajisté odkazuje na „osoby“, ze skute?nosti, že s osobami zahrnutými do skupiny pro ú?ely DPH musí být zacházeno jako s „jedinou“ osobou povinnou k dani vyplývá, že každý ?len této skupiny musí být sám o sob? osobou povinnou k dani. Stejn? tak koncept skupiny podle Komise implikuje, že doty?né osoby spadají pro ú?ely spole?ného systému DPH do téže kategorie.

22 Komise se ostatn? domnívá, že kdyby m?l být pojem „osoby“ chápán tak, že odkazuje na všechny osoby bez omezení, mohla by být skupina pro ú?ely DPH složena pouze z osob nepovinných k dani, což by bylo v rozporu se spole?ným systémem DPH.

23 Ostatn? zp?sob, jakým Komise vykládá ?lánek 11 sm?rnice o DPH, je podle jejího názoru koherentní s cílem této sm?rnice, kterým je, jak vyplývá z d?vodové zprávy k návrhu, který vedl k p?ijetí šesté sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1, Zvl. vyd. dále jen „šestá sm?rnice“), umožnit zjednodušení správy na stran? da?ových poplatník? a správce dan? a potírání zneužívaní da?ového režimu tím, že se s osobami, které ve skute?nosti nejsou nezávislými obchodními subjekty, nebude zacházet jako se samostatnými osobami povinnými k dani. Zahrnutí osob nepovinných k dani do skupiny pro ú?ely DPH totiž neumož?uje zjednodušit administrativu, ani nebrání zneužitím.

24 Ze zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH ani z p?ípravných dokument? k této sm?rnici nevyplývá, že by cílem tohoto ustanovení m?la být úprava pojmu „osoba povinná k dani“ a rozší?ení práv a povinností osob povinných k dani na jiné osoby. Práv? k tomu by však podle názoru Komise došlo v p?ípad?, že by se osoby nepovinné k dani mohly za?lenit do skupiny pro ú?ely DPH, jelikož pln?ní provád?ná v rámci takové skupiny jsou z hlediska DPH považována za neexistující, což by umož?ovalo dodávat zboží nebo poskytovat služby osobám nepovinným k dani bez ú?tování DPH a dot?ené skupin? získávat zp?t DPH odvedenou na vstupu z dodání provedených takovým osobám, což by vedlo ke zna?né ztrát? na DPH a odporovalo spole?nému systému DPH.

25 Komise má tedy za to, že není t?eba držet se doslovného výkladu ?lánku 11 sm?rnice o DPH, ale vykládat jej ve sv?tle jeho p?ímého kontextu, a to hlavy III sm?rnice o DPH, a zejména pak jejího ?lánku 9, který definuje „osobu povinnou k dani“ jako jakoukoliv osobu, která vykonává ekonomickou ?innost, a obecn? z hlediska struktury uvedené sm?rnice.

26 I když Soudní dv?r nem?l dosud p?íležitost rozhodnout o otázce položené v projednávaném p?ípad?, nep?ímou podporu názoru Komise lze nalézt v bod? 19 rozsudku ze dne 22. kv?tna 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019), jakož i ve stanovisku generálního advokáta Van Gervena ve v?ci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. ?ervna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111).

27 Irsko, jež popírá všechny tyto argumenty, tvrdí, že výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH provedený Komisí odporuje jeho samotnému smyslu. Použití slova „persons“ (osoby), a nikoli pojmu „taxable persons“ (osoby povinné k dani) v anglickém zn?ní je podle jeho názoru výsledkem zám?rné volby unijního zákonodárce. Teze vyjád?ená v od?vodn?ném stanovisku, podle níž byl pojem „povinné k dani“ vynechán proto, aby se zabránilo jeho opakování, není podle Irska p?esv?d?ivá vzhledem k tomu, že p?i p?ijetí uvedené sm?rnice bylo do jejího anglického zn?ní p?idáno slovo „any“ mezi výraz „single taxable person“ a slovo „persons“.

28 Ú?elem ?lánku 11 sm?rnice o DPH je umožnit ?lenským stát?m, aby za jedinou osobu povinnou k dani považovaly n?kolik osob, jsou-li spln?ny ur?ité minimální podmínky, což p?ísluší posoudit ?lenským stát?m. Tato jediná osoba povinná k dani existuje pro ú?ely uplatn?ní pravidel týkajících se DPH pouze tehdy, vykonává-li hospodá?skou ?innost v souladu s ?lánkem 9 uvedené sm?rnice, který obsahuje obecnou definici osoby povinné k dani. A?koli Komise tvrdí opak, nep?edstavuje ?lánek 11 sm?rnice o DPH v rámci její hlavy III podle názoru Irska žádnou výjimkou z této definice. Krom? toho koncept skupiny nem?že být podkladem pro výklad uvedeného ?lánku 11, jelikož tento pojem v jeho zn?ní nefiguruje a jelikož osoby, na které toto ustanovení odkazuje, netvo?í skupinu, ale p?estávají pro ú?ely správy DPH existovat jako jednotlivci, aby nadále vystupovaly jako jediná osoba povinná k dani.

29 I když se skupina pro ú?ely DPH m?že skládat z jedné nebo n?kolika osob nepovinných k dani, neznamená to podle Irska, že ?lenský stát má pravomoc považovat za jedinou osobu povinnou k dani skupinu složenou pouze z takových osob, což by nedávalo žádný smysl a což je irskou právní úpravou vylou?eno.

30 Irsko odmítá tvrzení Komise, že je výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH, který zastává Komise, koherentní s cíli tohoto ?lánku. Irsko tvrdí, že i když se zjednodušení správy a potírání zneužívaní da?ového režimu nachází mezi t?mito cíli, nejsou jedinými d?vody uvedeného ?lánku, jak vyplývá z jeho druhého pododstavce. V každém p?ípad? nelze na základ? sledovaných cíl? ur?it, jak se má pojem „osoby“ vykládat. Na rozdíl od toho, co tvrdí, Komise, je možnost za ur?itých okolností zahrnout osoby nepovinné k dani do skupiny pro ú?ely DPH nejenom slu?itelná se zjednodušením administrativy a p?edcházením zneužití, ale je pro tyto ú?ely rovn?ž nezbytná.

31 Co se tý?e argumentu Komise, že pojem „osoba povinná k dani“ nelze rozši?ovat, má Irsko za to, že je neopodstatn?ný, nebo? možnost, že osoba nepovinná k dani bude sou?ástí skupiny pro ú?ely DPH, stejn? jako možnost, že osoba povinná k dani, která neprovádí zdanitelná dodání, bude sou?ástí takové skupiny, nem?ní rozsah p?sobnosti tohoto pojmu. Pokud za ur?itých okolností m?že v d?sledku ?lánku 11 sm?rnice o DPH dojít k rozší?ení práv a povinností ?lena skupiny pro ú?ely DPH, je toto ve skute?nosti samotným cílem tohoto ustanovení, a to zacházet z da?ového hlediska se všemi osobami tvo?ícími sou?ást ?ádn? schválené skupiny pro ú?ely DPH jako s jedinou osobou povinnou k dani. Krom? toho druhý pododstavec ?lánku 11 sm?rnice o DPH umož?uje ?lenským stát?m p?ijmout opat?ení proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, jichž by se skupina pro ú?ely DPH mohla dopustit.

32 Irsko dodává, že jakmile byla skupina pro ú?ely DPH schválena, tvo?í subjekt, který byl osobou nepovinnou k dani, z hlediska DPH její sou?ást, p?i?emž v jakémkoli jiném ohledu z?stává i nadále právn? nezávislým. Dále uvádí, že v p?ípad?, kdy tento subjekt obdrží zboží nebo služby

od jiného ?lena této skupiny, se sice nevybírá žádná DPH, ale že se nehospodá?ské ?innosti tohoto subjektu zohlední p?i stanovení nároku na odpo?et dan? uvedené skupiny, a to stejným zp?sobem jako u podniku, jenž je strukturován jako jediná osoba. Zákaz toho, že se osoba nepovinná k dani, jako je nap?íklad holdingová spole?nost, stane ?lenem skupiny pro ú?ely DPH, by podle Irska vedl k odep?ení nároku na odpo?et dan? v d?sledku zp?sobu, jakým je podnik s hlediska korpora?ního práva strukturován.

33 Kone?n?, Irsko tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, judikatura Soudního dvora nepodporuje výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH zastávaný Komisí.

34 Podobn? jako Irsko i ?eská republika, Dánské království, Finská republika a Spojené království se domnívají, že zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH, cíle tohoto ?lánku, spole?ný systém DPH ani judikatura Soudního dvora nepodporují názor Komise.

Záv?ry Soudního dvora

35 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že pro ur?ení p?sobnosti ustanovení unijního práva je t?eba vzít v úvahu zárove? jeho zn?ní, kontext a cíle (rozsudek ze dne 29. ?íjna 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 23 a citovaná judikatura).

36 V projednávaném p?ípad? ze zn?ní ?l. 11 prvního pododstavce sm?rnice o DPH vyplývá, že tato sm?rnice umož?uje, aby každý ?lenský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani n?kolik osob, pokud jsou usazeny na území tohoto ?lenského státu, a i když jsou právn? nezávislé, jsou navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami. Ze zn?ní tohoto ?lánku vyplývá, že jeho použití nezávisí na jiných podmínkách, zejména pak není pod?ízeno podmínce, že uvedené osoby mají samy o sob? postavení osoby povinné k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH. Tím, že tento ?lánek používá slovo „osoby“, a nikoli pojem „osoby povinné k dani“, nerozlišuje mezi osobami povinnými k dani a osobami nepovinnými k dani.

37 Je t?eba uvést, že ?lánek 11 sm?rnice o DPH vychází z ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice. Zatímco však bod 2 p?ílohy A druhé sm?rnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití spole?ného systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1303), který do unijního práva zavedl pojem „skupina pro ú?ely DPH“, umož?oval ?lenským stát?m „nepovažovat za samostatné osoby povinné k dani, ale za jedinou osobu povinnou k dani“ *(neoficiální p?eklad)* osoby, které jsou navzájem organicky propojeny hospodá?skými, finan?ními, nebo organiza?ními vazbami, byl výraz „za samostatné osoby povinné k dani“ z textu uvedeného ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice vypušt?n.

38 Mimoto, zatímco formulace ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice byla p?evzata v podobném zn?ní do v?tšiny jazykových verzí ?lánku 11 sm?rnice o DPH, do anglické verze tohoto ?lánku byl p?idán pojem „any“ (všechny), takže relevantní pasáž tohoto ustanovení zní následovn?: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (každý ?lenský stát m?že považovat za jedinou osobu povinnou k dani všechny osoby, které jsou usazeny na území tohoto ?lenského státu).

39 Z t?chto postupných redak?ních úprav nevyplývá, že unijní zákonodárce p?i p?ijetí šesté sm?rnice a posléze sm?rnice o DPH zamýšlel vylou?it, že osoby nepovinné k dani mohou být zahrnuty do skupiny pro ú?ely DPH a že m?že být použito slovo „osoby“ namísto pojmu „osoby povinné k dani“, aby se zabránilo opakování. Skute?nost, že jiná ustanovení sm?rnice o DPH, která nejsou sou?ástí její hlavy III v?nované „osobám povinným k dani“, používají pojem „osoby“ k ozna?ení osob povinných k dani, nem?že vést k jinému záv?ru, jelikož tento pojem je použit v jiném kontextu než v kontextu ?lánku 11 sm?rnice o DPH.

40 Dále je t?eba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nelze z pojmu „za jedinou osobu povinnou k dani“ vyvodit, že cílem ?lánku 11 sm?rnice o DPH je pouze umožnit zacházení s n?kolika osobami povinnými k dani jako s jediným subjektem, nebo? tento pojem se nevztahuje k podmínce pro uplatn?ní tohoto ?lánku, nýbrž k jeho výsledku, který spo?ívá v tom, že je n?kolik osob považováno za jedinou osobu povinnou k dani. Ve formulaci uvedeného ?lánku rovn?ž neexistuje základ pro argument Komise, podle kterého tento ?lánek p?edstavuje výjimku z obecného pravidla, jež stanoví, že s každou osobou povinnou k dani musí být zacházeno jako se samostatným subjektem, takže je t?eba tento ?lánek vykládat striktn?, ani pro argument, že koncept skupiny nazna?uje, že osoby, jež tvo?í její sou?ást, spadají do téže kategorie, jelikož tento ?lánek pojem „skupina“ neobsahuje.

41 Ze zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH proto nevyplývá, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro ú?ely DPH.

42 Komise však tvrdí, že krom? zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH vyplývá jí zastávaný výklad i z kontextu tohoto ?lánku, jeho cíl?, jakož i z judikatury Soudního dvora. Je tedy t?eba p?ezkoumat, zda argumenty vznesené Komisí na podporu tohoto názoru prokazují, že uvedený ?lánek musí být vykládán tak, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro ú?ely DPH.

43 Zaprvé je t?eba uvést, že judikatury Soudního dvora, na kterou Komise v souvislosti s touto otázkou odkazuje, se nelze v projednávaném p?ípad? užite?n? dovolávat, jelikož uvedená otázka není p?edm?tem výše uvedených rozsudk? Polysar Investments Netherlands ani Ampliscientifica a Amplifin.

44 Co se zadruhé tý?e kontextu ?lánku 11 sm?rnice o DPH, je t?eba uvést, že ?l. 9 odst. 1 této sm?rnice obsahuje obecnou definici pojmu „osoba povinná k dani“. Odstavec 2 tohoto ?lánku a ?lánky 10, 12 a 13 uvedené sm?rnice pak tento pojem up?es?ují bu? tím, že pod tento pojem zahrnují nebo umož?ují ?lenským stát?m zahrnout osoby, které neodpovídají této obecné definici, jako jsou osoby provád?jící p?íležitostn? ur?itá pln?ní, nebo tím, že z tohoto pojmu vylu?ují osoby, jako jsou zam?stnanci nebo ve?ejnoprávní subjekty. Ze struktury hlavy III sm?rnice o DPH nelze tudíž vyvodit, že osoba, která neodpovídá uvedené obecné definici, je nutn? vylou?ena z okruhu osob uvedených, v ?lánku 11 této sm?rnice.

45 Co se tý?e vazby mezi ?l. 9 odst. 1 a ?lánkem 11 sm?rnice o DPH v rámci její hlavy III, je t?eba konstatovat, že spole?ný výklad t?chto ?lánk? neumož?uje u?init záv?r, k n?muž dosp?la Komise, že každá z osob, na které se vztahuje tento ?lánek 11, musí odpovídat obecné definici osoby povinné k dani v ?l. 9 odst. 1 uvedené sm?rnice. Vztah t?chto dvou ustanovení totiž nevylu?uje, jak tvrdí Irsko a vedlejší ú?astníci ?ízení, aby práv? tyto osoby, posuzované spole?n?, jež jsou navzájem úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, odpovídaly jako celek této definici.

46 Z tohoto d?vodu nelze p?ijmout argumenty Komise, podle kterých musí ?lánek 11 sm?rnice o DPH být s ohledem na kontext vykládán tak, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty

do skupiny pro ú?ely DPH.

47 Co se zat?etí tý?e cíl? sledovaných ?lánkem 11 sm?rnice o DPH, z d?vodové zprávy k návrhu, jenž vedl k p?ijetí šesté sm?rnice [COM(73) 950], vyplývá, že unijní zákonodárce p?ijetím ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice, který byl nahrazen uvedeným ?lánkem 11, zamýšlel umožnit ?lenským stát?m – v zájmu zjednodušení správy nebo potírání zneužívaní da?ového režimu, nap?íklad roz?len?ním jednoho hospodá?ského subjektu na n?kolik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem ?ist? právní nezávislosti.

48 Nezdá se však, že by možnost ?lenských stát? považovat za jedinou osobu povinnou k dani skupinu osob sestávající z jedné nebo n?kolika osob, které by jako jednotlivci nemohly mít postavení osoby povinné k dani, byla v rozporu s uvedenými cíli. Nelze naopak vylou?it, jak tvrdí Irsko a vedlejší ú?astníci ?ízení, že p?ítomnost takových osob v rámci skupiny pro ú?ely DPH p?ispívá ke zjednodušení správy jak na stran? uvedené skupiny, tak na stran? da?ové správy, a umožnuje potírat zneužívaní da?ového režimu, p?i?emž uvedená p?ítomnost m?že být pro tyto ú?ely dokonce nezbytná, pokud jako jediná sv?d?í o úzkém propojení finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, jež musí existovat mezi osobami tvo?ícími tuto skupinu, aby mohly být považovány za jedinou osobu povinnou k dani.

49 Dále je t?eba uvést, že i v p?ípad?, že by taková možnost sama o sob? mohla vést ke zneužitím da?ového režimu, ustanovení ?l. 11 druhého pododstavce sm?rnice o DPH dovoluje, aby ?lenské státy p?ijaly veškerá opat?ení pot?ebná k zabrán?ní tomu, aby použití prvního pododstavce tohoto ?lánku umož?ovalo da?ové úniky nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

50 Komise tedy neprokázala, že cíle ?lánku 11 sm?rnice o DPH podporují výklad, podle kterého osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro ú?ely DPH.

51 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je t?eba žalobu Komise zamítnout.

K náklad?m ?ízení

52 Podle ?l. 138 odst. 1 jednacího ?ádu Soudního dvora se ú?astníku ?ízení, který nem?l úsp?ch ve v?ci, uloží náhrada náklad? ?ízení, pokud to ú?astník ?ízení, který m?l ve v?ci úsp?ch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Irsko požadovalo náhradu náklad? ?ízení a Komise nem?la ve v?ci úsp?ch, je d?vodné posledn? uvedené uložit náhradu náklad? ?ízení. Podle ?l. 140 odst. 1 téhož jednacího ?ádu, který stanoví, že ?lenské státy, které vstoupily do ?ízení jako vedlejší ú?astníci, nesou vlastní náklady ?ízení, je t?eba rozhodnout, že ?eská republika, Dánské království, Finská republika a Spojené království ponesou vlastní náklady ?ízení.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (velký senát) rozhodl takto:

1) **Žaloba se zamítá.**

2) **Evropské komisi se ukládá náhrada náklad? ?ízení.**

3) **?eská republika, Dánské království a Finská republika, jakož i Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponesou vlastní náklady ?ízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: angli?tina.