

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

25. dubna 2013(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – Směrnice 2006/112/ES – články 9 a 11 – Vnitrostátní právní úprava umožňující zahrnout osoby nepovinné k dani do skupiny osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k DPH“

Ve věci C-109/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 28. února 2011,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, D. Triantafyllouem, K. Walkerovou a P. Nemečkovou, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

české republice, zastoupené M. Smolkem, T. Müllerem a J. Ořkovou, jako zmocněnci,

žalované,

podporované

Dánským královstvím, zastoupeným původně C. Vangem, poté V. Pasternak Jørgensen, jako zmocněnci,

Irskem, zastoupeným D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, SC, a N. Traversem, BL, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

Finskou republikou, zastoupenou H. Leppo a S. Hartikainenem, jako zmocněnci,

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným H. Walker, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s M. Hall, QC,

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašinas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. září 2012,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dv?r ur?il, že ?eská republika tím, že umožnila osobám nepovinným k dani stát se ?leny skupiny osob považovaných za jedinou osobu povinnou k dani z p?idané hodnoty (dále jen „skupina pro účely DPH“ a „DPH“), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánk? 9 a 11 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

2 Hlava III sm?rnice o DPH, nadepsaná „Osoby povinné k dani“, zahrnuje ?lánky 9 až 13.

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 účel 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 účelem získávání pravidelného p?ijmu 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 prostředek, jenž je odeslán nebo p?epraven po?izovateli prodejcem nebo samotným po?izovatelem nebo na účet prodejce nebo po?izovatele mimo území ?lenského státu, avšak na území Spole?enství.“

4 V ?lánku 10 téže sm?rnice se up?es?uje, že podmínka, podle níž musí být ekonomická ?innost vykonávána „samostatn?“, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odm?ňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

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 přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění 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?teré 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, 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.

?eské právo

8 Ustanovení § 5a zákona ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty, ve zn?ní použitelném na projednávaný spor, zní:

„1) Skupinou se pro ú?ely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou sou?ástí skupiny [...], sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich ?ásti sou?ástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba m?že být ?lenem pouze jedné skupiny.

2) Spojenými osobami se pro ú?ely tohoto zákona rozumí kapitálov? spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

3) Kapitálov? spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba p?ímo nebo nep?ímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba p?ímo nebo nep?ímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a p?itom tento podíl p?edstavuje alespo? 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv t?chto osob.

4) Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespo? jedna shodná osoba.“

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

9 Dne 23. září 2008 zaslala Komise ?eské republice výzvu dopisem, v níž tento ?lenský stát upozornila na možný nesoulad ?eské právní úpravy, která umož?uje zahrnout osoby nepovinné k dani do 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 k podání vyjád?ení.

10 ?eské orgány odpov?d?ly dopisem ze dne 19. ledna 2009, v n?mž uvedly, že ?lánky 9 a 11 sm?rnice o DPH byly do vnitrostátního práva provedeny správn?.

11 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpov?dí spokojena, vydala dne 20. listopadu 2009 od?vodn?né stanovisko, na které ?eská republika odpov?d?la dopisem ze dne 20. ledna 2010, v n?mž zpochybnila Komisi podaný výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH.

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

13 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 14. září 2011 bylo Dánskému království, Irsku, Finské republice a Spojenému království Velké Británie a Severního Irska povoleno vedlejší ú?astenství na podporu návrhových žádání ?eské republiky.

K žalob?

Argumentace ú?astník? ?ízení

- 14 Komise na podporu své žaloby tvrdí, že ?lánek 11 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoby nepovinné k DPH nemohou být zahrnuty do skupiny pro ú?ely DPH.
- 15 Komise je totiž toho názoru, že se odkaz na „osoby“ v ?lánku 11 sm?rnice o DPH vztahuje pouze na ty subjekty, které spl?ují kritéria pro osobu povinnou k dani. Komise v tomto ohledu poznamenává, že tento ?lánek 11 je za?azen pod hlavu III uvedené sm?rnice, nadepsanou „Osoby povinné k dani“, a že neobsahuje žádnou odchylku od ?lánku 9 této sm?rnice, který definuje „osobu povinnou k dani“ jako „jakoukoliv osobu, která [...] vykonává samostatn? ekonomickou ?innost“.
- 16 Podle Komise p?edstavuje ?lánek 11 sm?rnice o DPH výjimku z obecného pravidla, že s každou osobou povinnou k dani má být zacházeno pro ú?ely použití norem v oblasti DPH jako se samostatným subjektem. Toto ustanovení proto podle ní musí být vykládáno tak, aby se od obecného pravidla neodchylovalo v mí?e v?tší, než je nezbytné. Toto ustanovení sice výslovn? neuvádí, že by ?leny skupiny pro ú?ely DPH musely být osoby povinné k dani, avšak skute?nost, že s osobami tvo?ícími takovou skupinu musí být zacházeno jako s „jednou osobou povinnou k dani“, podle ní znamená, že každý ?len této skupiny musí být sám osobou povinnou k dani. Stejn? tak pojem „seskupení“ podle Komise p?edpokládá, že doty?né osoby náleží pro ú?ely společného systému DPH do stejné kategorie. Výraz „osoby“ byl tedy podle ní použit jen proto, aby se neopakoval výraz „osoby povinné k dani“.
- 17 Komise dále uvádí, že kdyby m?l být pojem „osoby“ chápán tak, že zahrnuje veškeré osoby bez jakéhokoli omezení, mohla by být skupina pro ú?ely DPH složena výhradn? z osob nepovinných k dani, což by bylo v rozporu se sm?rnicí o DPH.
- 18 Komise uvádí, že její výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH je také v souladu s jeho ú?elem, kterým je – jak vyplývá z d?vodové zprávy k návrhu Komise [COM(73) 950 final], který vedl k p?ijetí šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) – zaprvé umožnit da?ovým poplatník?m i da?ové správ? zjednodušení administrativy a zadruhé zabránit zneužívání tím, že s osobami, které ve skute?nosti nejsou nezávislými obchodními jednotkami, nebude zacházeno jako s jednotlivými osobami povinnými k dani. Zahrnutím osob nepovinných k dani do skupiny pro ú?ely DPH totiž podle Komise nelze zajistit zjednodušení administrativy ani zabránit zneužívání.
- 19 Ze zn?ní ?lánku 11 sm?rnice o DPH ani z p?ípravných prací na této sm?rnici podle Komise nevyplývá, že by toto ustanovení m?lo m?nit pojem „osoba povinná k dani“ nebo rozší?ovat práva a povinnosti osob povinných k dani na další osoby. Tak by tomu však podle Komise bylo, kdyby se osoby nepovinné k dani mohly stát sou?ástí skupiny pro ú?ely DPH. Komise konkrétn? uvádí, že jelikož se z hlediska DPH nep?ihlíží k po?izování zboží ?i služeb uskute??ovanému v rámci skupiny pro ú?ely DPH, bylo by takto možné dodávat zboží nebo poskytovat služby osobám nepovinným k dani bez ú?tování DPH a dané skupin? by to umož?ovalo získat zp?t DPH zaplacenou na vstupu z pln?ní skute?ných ve prosp?ch takových osob, což by bylo jednozna?n? v rozporu se společným systémem DPH.
- 20 Podle Komise proto nelze spoléhat na doslovný výklad ?lánku 11 sm?rnice o DPH, ale je t?eba jej vykládat ve sv?tle jeho bezprost?edního kontextu, a sice v kontextu hlavy III sm?rnice o DPH, a obecn?ji ve sv?tle systematiky uvedené sm?rnice.

- 21 Komise uvádí, že na rozdíl od tvrzení České republiky k porušení zásady daňové neutrality dojde, je-li s osobami nepovinnými k dani zacházeno stejně jako s osobami povinnými k dani, třebaže se nenacházejí ve srovnatelné situaci.
- 22 Přestože Soudní dvůr zatím nerozhodoval o problematice, která vyvstala v projednávaném případě, nachází Komise nepřímo oporu pro své stanovisko v bodě 19 rozsudku ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019), a ve stanovisku generálního advokáta Van Gerven v věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. března 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111).
- 23 Česká republika Soudnímu dvoru navrhuje, aby žalobu Komise odmítl jako nepřípustnou, a podpořil, aby ji zamítl jako neopodstatněnou.
- 24 Podle České republiky je žaloba nepřijatelná, jelikož namítané porušení unijního práva vychází pouze z názoru, který vyjádřily české orgány na jednom ze zasedání Poradního výboru pro DPH. Tento německý stát dále tvrdí, že znění § 5a zákona č. 235/2004 Sb., který transponuje směrnici o DPH, je identické s ustanoveními směrnice, nebo také odkazuje na „osoby“ bez dalšího určení, a že do dnešního dne nebyla v praxi na jeho území zaregistrována žádná skupina pro účely DPH, jejíž součástí by byla osoba nepovinná k dani.
- 25 K věci samé zastává Česká republika názor, že list pasivním holdingem – to znamená firm, jejichž činnost je omezena jen na držení podílů v jiných podnicích – musí být umožněno členství ve skupině za účelem DPH. Podle ní se jedná o jediný případ, kdy osoba nepovinná k dani zároveň splňuje kritéria stanovená v článku 11 směrnice o DPH. Dle názoru České republiky nelze z gramatického, systematického a teleologického výkladu tohoto ustanovení vyvodit, že je třeba členství ve skupině pro účely DPH vyhradit jen osobám povinným k dani.
- 26 Podle České republiky totiž zprvu z článku 11 směrnice o DPH vyplývá, že právně nezávislé osoby mohou být z hlediska DPH považovány za jedinou osobu povinnou k dani, pokud jsou dotčené osoby usazeny na území určitého německého státu a pokud jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Tento odstavec podle ní hovoří o osobách v nejobecnějším slova smyslu, přičemž výraz „jediná“ se vztahuje na právní důsledek, tedy na skutečnost, že právní fikcí došlo k vytvoření jedné osoby z hlediska DPH.
- 27 Zadruhé není pojem „osoba povinná k dani“ definován pouze v ustanoveních článku 9 uvedené směrnice, nýbrž v celé hlavě III.
- 28 Zatřetí zahrnutí list pasivního holdingu do skupiny pro účely DPH nebrání dosahování cíle spočívajícího ve zjednodušení administrativy ani dosahování cíle spočívajícího v boji proti zneužívání, jelikož takovým zahrnutím nedochází k žádnému umělému rozdělování podniku.
- 29 Ke vztahu mezi články 9 a 11 směrnice o DPH Česká republika uvádí, že základní zásada DPH, tj. vykonávání samostatné ekonomické činnosti, je obsažena nejen v prvním z těchto článků, ale též ve druhém z nich, který vyžaduje existenci hospodářské vazby. Skupina pro účely DPH tedy bude muset vždy splňovat tuto zásadu, takže nemůže být složena pouze z osob nepovinných k dani. Při aplikaci článku 11 této směrnice je proto uvedený odstavec 9 irelevantní.
- 30 Podle názoru České republiky by navíc neumožnil účasti list pasivního holdingu ve skupině pro účely DPH vedlo k narušení pravidel primárního práva týkajících se vnitřního trhu. Zprvu by se takový holding nacházel v porovnání s jinými holdingy v méně příznivé situaci z hlediska konkurenceschopnosti, což by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a zásadou rovného zacházení. Zadruhé by nemohl uplatnit výhodu snížení administrativní zátěže, což by jej

omezovalo z hlediska volného pohybu kapitálu. Zatřetí by znemožnění řístí pasivnímu holdingu – což je dle české republiky preferovaný nástroj zahraničních investorů k převzetí tuzemského koncernu – využívat výhod, jež představuje skupina pro účely DPH, odradilo zahraniční investory od investování.

31 Dánské království, Irsko, Finská republika a Spojené království jsou podobně jako česká republika toho názoru, že ani znění a cíle článku 11 směrnice o DPH, ani společný systém DPH, ani judikatura Soudního dvora nepodporují stanovisko Komise.

Závěry Soudního dvora

32 Podle ustálené judikatury je na Komisi, aby namítané nesplnění povinnosti prokázala. Komise totiž musí Soudnímu dvoru předložit všechny poznatky nezbytné k ověření existence tohoto nesplnění povinnosti a nemůže se přitom opírat o žádnou domněnku (viz zejména rozsudek ze dne 4. března 2010, Komise v. Francie, C-241/08, Sb. rozh. s. I-1697, bod 22 a citovaná judikatura). Otázka, zda Komise prokázala existenci nesplnění povinnosti, nespadá do zkoumání přípustnosti žaloby, nýbrž do zkoumání její meritorní stránky.

33 V projednávané věci Komise české republice nevytýká, že článek 11 směrnice o DPH nesprávně provedla do vnitrostátního práva, nýbrž že tento článek nesprávně vykládá, když připouští zahrnutí osob nepovinných k dani do skupiny pro účely DPH. Avšak zatímco česká republika uvádí, jak to již učinila v průběhu postupu před zahájením soudního řízení, že na jejím území nebyla zaregistrována žádná skupina pro účely DPH, která by takové osoby zahrnovala, Komise nepodala důkaz o existenci takových skupin na uvedeném území.

34 Vzhledem k tomu, že tento důkaz podán nebyl, namítané nesplnění povinnosti – které nemůže vycházet jen z pouhých prohlášení orgánů členského státu o tom, jak vykládají unijní právo nebo jak je hodlají uplatňovat – nenastalo, neboť schází jakýkoli skutkový základ.

35 V důsledku toho je třeba žalobu Komise zamítnout.

K nákladům řízení

36 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který nemohl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že česká republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné poslezně uvedené uložit náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu, který stanoví, že členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení, je třeba rozhodnout, že Dánské království, Irsko, Finská republika a Spojené království ponесou vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) **Dánské království, Irsko, Finská republika a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: čeština.