

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

9. dubna 2013(*)

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

Ve věci C-85/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 24. února 2011,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

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

žalovanému,

podporovanému

Českou republikou, zastoupenou M. Smolkem a T. Müllerem, jako zmocněnci,

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

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, K. Lenaerts, místopředseda, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger a E. Jarašíňas (zpravodaj), předsedové senátů, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby a A. Prechal, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. září 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 dvůr rozhodl, že Irsko tím, že umožní osobám nepovinným k dani být členy skupiny osob považovaných pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jedinou osobu povinnou k DPH (dále jen „skupina pro účely DPH“), nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 9 a 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

2 V hlavě III směrnice o DPH, nadepsané „Osoby povinné k dani“, se nacházejí články 9 až 13 této směrnice.

3 Článek 9 uvedené směrnice stanoví:

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

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

2. Kromě osob uvedených v odstavci 1 se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je odeslán nebo přepraven poživatelé prodejcem nebo samotným poživatelem nebo na účet prodejce nebo poživatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství.“

4 Článek 10 téže směrnice upřesňuje, že podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána samostatně, 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 odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

5 Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem 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.“

6 Článek 12 uvedené směrnice stanoví, že členské 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?esvd?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 správc? 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?nicí o DPH.

11 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dne 23. listopadu 2009 odvodné stanovisko, na které Irsko odpovědělo dopisem ze dne 27. ledna 2010, ve kterém uvedlo, že trvá na názoru vyjádřeném ve své odpovědi na výzvu dopisem.

12 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

13 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. července 2011 bylo České republice, Dánskému království a Finské republice povoleno vedlejší ústastenství na podporu návrhových žádání Irska. Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 27. září 2011 pak bylo povoleno vedlejší ústastenství na podporu návrhových žádání Irska Spojenému království Velké Británie a Severního Irska.

14 Dopisem ze dne 27. ledna 2012 Irsko na základě čl. 16 odst. 3 statutu Soudního dvora Evropské unie požádalo, aby o věci rozhodl velký senát.

K žalobě

K nepřipustnosti

Argumentace účastníků řízení

15 Irsko se především domáhá zamítnutí žaloby jako nepřipustné. V tomto ohledu tvrdí, že předmět žaloby je obsahově širší než výtku formulovaná Komisí ve správním řízení. Zatímco ve své výzvě dopisem a v odvodném stanovisku Komise Irsku vytýkala, že umožní osobám nepovinným k dani, aby se připojily ke skupině pro účely DPH, nyní mu vytýká, že umožní takovým osobám být členy takové skupiny, což znamená, že by mělo nejen právně upravit a dohlížet na vytváření existujících schválených skupin pro účely DPH, ale rovněž na ně neustále dohlížet, aby se ujistilo, že lze jejich členy, jsou-li jejich činnosti zkoumány odděleně, nadále jednotlivě považovat za osoby povinné k dani.

16 Komise ve své replice této námitce nepřipustnosti oponuje a tvrdí, že vždy prohlašovala, že se odkaz na „osoby“ obsažený v článku 11 směrnice o DPH týká pouze osob povinných k dani, z čehož vyplývá, že osoby nepovinné k dani nemohou být členy skupiny pro účely DPH. Mimoto, i kdyby Soudní dvůr došel k závěru, že Komise rozšířila předmět řízení, mohlo by se podle jejího názoru jednat pouze o nepřipustnost částekovou.

Závěry Soudního dvora

17 Podle ustálené judikatury je předmět žaloby podané na základě článku 258 SFEU vymezen postupem před zahájením soudního řízení stanoveným v tomto ustanovení. Žaloba tedy musí být založena na stejném odvodném a žalobních důvodech jako odvodné stanovisko. Tento požadavek nemůže nicméně vést až k vyžadování dokonalé shody mezi zněním vytýkaných skutečností ve výroku odvodného stanoviska a návrhovými žádáními v žalobě ve všech případech, pokud předmět sporu, tak jak byl vymezen v odvodném stanovisku, nebyl rozšířen nebo zmenšen (zejména viz rozsudky ze dne 11. července 2002, Komise v. Španělsko, 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 případě ve výroku své žaloby slova „to be members of a VAT group“ (být členy skupiny pro účely DPH), zatímco ve znění výtky formulované v odvodném stanovisku použila slova „to join a VAT group“ (připojit se ke skupině pro účely DPH), nedošlo tím k žádné úpravě předmětu sporu, jak byl definován v odvodném stanovisku. Rozdíl mezi těmito výrazy totiž nemá žádný dopad na obsah tvrzeného nesplnění povinnosti, které

podle žaloby i odvodného stanoviska spočívá ve skutečnosti, že irská právní úprava provádějící směrnici o DPH umožňuje zahrnout do skupiny pro účely DPH osoby nepovinné k dani, což je podle názoru žalobkyně v rozporu s články 9 a 11 uvedené směrnice.

19 Námitku nepřipustnosti vznesenou Irskem je tedy třeba odmítnout.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

20 Komise na podporu své žaloby uvádí, že článek 11 směrnice o DPH musí být vykládán tak, že osoby nepovinné k DPH nemohou být do skupiny pro účely DPH zahrnuty.

21 Tvrdí totiž, že článek 11 směrnice o DPH poskytuje možnost považovat několik osob dohromady za jedinou osobu povinnou k dani za podmínky, že každá z těchto osob je z individuálního hlediska osobou povinnou k DPH. Tento článek představuje výjimku z obecného pravidla, jež stanoví, že pro účely uplatnění pravidel týkajících se DPH musí být s každou osobou povinnou k dani zacházeno jako se samostatným subjektem. Tato výjimka proto musí být vykládána striktně. I když uvedený článek jasně odkazuje na „osoby“, ze skutečnosti, že s osobami zahrnutými do skupiny pro účely DPH musí být zacházeno jako s „jednou“ osobou povinnou k dani vyplývá, že každý člen této skupiny musí být sám o sobě osobou povinnou k dani. Stejně tak koncept skupiny podle Komise implikuje, že dotyčné osoby spadají pro účely společného systému DPH do téže kategorie.

22 Komise se ostatně domnívá, že kdyby měl být pojem „osoby“ chápán tak, že odkazuje na všechny osoby bez omezení, mohla by být skupina pro účely DPH složena pouze z osob nepovinných k dani, což by bylo v rozporu se společným systémem DPH.

23 Ostatně způsob, jakým Komise vykládá článek 11 směrnice o DPH, je podle jejího názoru koherentní s cílem této směrnice, kterým je, jak vyplývá z důvodové zprávy k návrhu, který vedl k přijetí šesti směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1, Zvl. vyd. dále jen „šestá směrnice“), umožnit zjednodušení správy na straně daňových poplatníků a správce daní a potírání zneužívání daňového režimu tím, že se s osobami, které ve skutečnosti nejsou nezávislými obchodními subjekty, nebude zacházet jako se samostatnými osobami povinnými k dani. Zahrnutí osob nepovinných k dani do skupiny pro účely DPH totiž neumožňuje zjednodušit administrativu, ani nebrání zneužitím.

24 Ze znění článku 11 směrnice o DPH ani z přípravných dokumentů k této směrnici nevyplývá, že by cílem tohoto ustanovení měla být úprava pojmu „osoba povinná k dani“ a rozšíření práv a povinností osob povinných k dani na jiné osoby. Právě k tomu by však podle názoru Komise došlo v případě, že by se osoby nepovinné k dani mohly zařadit do skupiny pro účely DPH, jelikož plnění prováděná v rámci takové skupiny jsou z hlediska DPH považována za neexistující, což by umožňovalo dodávat zboží nebo poskytovat služby osobám nepovinným k dani bez účtování DPH a dotčené skupině získávat zpět DPH odvedenou na vstupu z dodání provedených takovým osobám, což by vedlo ke značné ztrátě na DPH a odporovalo společnému systému DPH.

25 Komise má tedy za to, že není třeba držet se doslovného výkladu článku 11 směrnice o DPH, ale vykládat jej ve světle jeho přímého kontextu, a to hlavy III směrnice o DPH, a zejména pak jejího článku 9, který definuje „osobu povinnou k dani“ jako jakoukoliv osobu, která vykonává ekonomickou činnost, a obecně z hlediska struktury uvedené směrnice.

26 I když Soudní dvůr nemohl dosud přiležitost rozhodnout o otázce položené v projednávaném případě, nepřímo podporu názoru Komise lze nalézt v bodě 19 rozsudku ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019), jakož i ve stanovisku generálního advokáta Van Gervena ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111).

27 Irsko, jež popírá všechny tyto argumenty, tvrdí, že výklad článku 11 směrnice o DPH provedený Komisí odporuje jeho samotnému smyslu. Použití slova „persons“ (osoby), a nikoli pojmu „taxable persons“ (osoby povinné k dani) v anglickém znění je podle jeho názoru výsledkem záměrné volby unijního zákonodárce. Teze vyjádřená v odvodném stanovisku, podle níž byl pojem „povinné k dani“ vynechán proto, aby se zabránilo jeho opakování, není podle Irska přesvědčivá vzhledem k tomu, že při přijetí uvedené směrnice bylo do jejího anglického znění přidáno slovo „any“ mezi výraz „single taxable person“ a slovo „persons“.

28 Účelem článku 11 směrnice o DPH je umožnit členským státům, aby za jedinou osobu povinnou k dani považovaly několik osob, jsou-li splněny určité minimální podmínky, což přísluší posoudit členským státům. Tato jediná osoba povinná k dani existuje pro účely uplatnění pravidel týkajících se DPH pouze tehdy, vykonává-li hospodářskou činnost v souladu s článkem 9 uvedené směrnice, který obsahuje obecnou definici osoby povinné k dani. Ažkoli Komise tvrdí opak, nepředstavuje článek 11 směrnice o DPH v rámci její hlavy III podle názoru Irska žádnou výjimkou z této definice. Kromě toho koncept skupiny nemůže být podkladem pro výklad uvedeného článku 11, jelikož tento pojem v jeho znění nefiguruje a jelikož osoby, na které toto ustanovení odkazuje, netvoří skupinu, ale přetvářejí pro účely správy DPH existovat jako jednotlivci, aby nadále vystupovaly jako jediná osoba povinná k dani.

29 I když se skupina pro účely DPH může skládat z jedné nebo několika osob nepovinných k dani, neznamená to podle Irska, že členský 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 vyloučeno.

30 Irsko odmítá tvrzení Komise, že je výklad článku 11 směrnice o DPH, který zastává Komise, koherentní s cíli tohoto článku. Irsko tvrdí, že i když se zjednodušení správy a potírání zneužívání daňového režimu nachází mezi těmito cíli, nejsou jedinými důvody uvedeného článku, jak vyplývá z jeho druhého pododstavce. V každém případě nelze na základě sledovaných cílů určit, jak se má pojem „osoby“ vykládat. Na rozdíl od toho, co tvrdí, Komise, je možnost za určitých okolností zahrnout osoby nepovinné k dani do skupiny pro účely DPH nejenom slušitelná se zjednodušením administrativy a předcházením zneužití, ale je pro tyto účely rovněž nezbytná.

31 Co se týče argumentu Komise, že pojem „osoba povinná k dani“ nelze rozšiřovat, má Irsko za to, že je neopodstatněný, neboť možnost, že osoba nepovinná k dani bude součástí skupiny pro účely DPH, stejně jako možnost, že osoba povinná k dani, která neprovádí zdanitelná dodání, bude součástí takové skupiny, není rozsah působnosti tohoto pojmu. Pokud za určitých okolností může v důsledku článku 11 směrnice o DPH dojít k rozšíření práv a povinností člena skupiny pro účely DPH, je toto ve skutečnosti samotným cílem tohoto ustanovení, a to zacházet z daňového hlediska se všemi osobami tvořícími součástí dané schválené skupiny pro účely DPH jako s jedinou osobou povinnou k dani. Kromě toho druhý pododstavec článku 11 směrnice o DPH umožňuje členským státům přijmout opatření proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, jichž by se skupina pro účely DPH mohla dopustit.

32 Irsko dodává, že jakmile byla skupina pro účely DPH schválena, tvoří subjekt, který byl osobou nepovinnou k dani, z hlediska DPH její součástí, přičemž v jakémkoli jiném ohledu zůstává i nadále právně nezávislým. Dále uvádí, že v případě, kdy tento subjekt obdrží zboží nebo služby

od jiného člena této skupiny, se sice nevybírá žádná DPH, ale že se ne hospodářské činnosti tohoto subjektu zohlední při stanovení nároku na odpočet daně uvedené skupiny, a to stejným způsobem jako u podniku, jenž je strukturován jako jediná osoba. Zákaz toho, že se osoba nepovinná k dani, jako je například holdingová společnost, stane členem skupiny pro účely DPH, by podle Irska vedl k odepření nároku na odpočet daně v důsledku způsobu, jakým je podnik s hlediska korporátního práva strukturován.

33 Konečně, Irsko tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, judikatura Soudního dvora nepodporuje výklad článku 11 směrnice o DPH zastávaný Komisí.

34 Podobně jako Irsko i Česká republika, Dánské království, Finská republika a Spojené království se domnívají, že znění článku 11 směrnice o DPH, cíle tohoto článku, společný systém DPH ani judikatura Soudního dvora nepodporují názor Komise.

Závěry Soudního dvora

35 Úvodem je třeba připomenout, že pro určení působnosti ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 23 a citovaná judikatura).

36 V projednávaném případě ze znění čl. 11 prvního pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že tato směrnice umožňuje, aby každý členský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik osob, pokud jsou usazeny na území tohoto členského státu, a i když jsou právně nezávislé, jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Ze znění tohoto článku vyplývá, že jeho použití nezávisí na jiných podmínkách, zejména pak není podřízeno podmínce, že uvedené osoby mají samy o sobě postavení osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Tím, že tento článek používá slovo „osoby“, a nikoli pojem „osoby povinné k dani“, nerozlišuje mezi osobami povinnými k dani a osobami nepovinnými k dani.

37 Je třeba uvést, že článek 11 směrnice o DPH vychází z čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice. Zatímco však bod 2 přílohy A druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsob použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), který do unijního práva zavedl pojem „skupina pro účely DPH“, umožňoval členským státům „nepovažovat za samostatné osoby povinné k dani, ale za jedinou osobu povinnou k dani“ (*neoficiální příklad*) osoby, které jsou navzájem organicky propojeny hospodářskými, finančními, nebo organizačními vazbami, byl výraz „za samostatné osoby povinné k dani“ z textu uvedeného čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vypuštěn.

38 Mimoto, zatímco formulace čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice byla převzata v podobném znění do většiny jazykových verzí článku 11 směrnice o DPH, do anglické verze tohoto článku byl přidán pojem „any“ (všechny), takže relevantní pasáž tohoto ustanovení zní následovně: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (každý členský stát může považovat za jedinou osobu povinnou k dani všechny osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu).

39 Z těchto postupných redakčních úprav nevyplývá, že unijní zákonodárce při přijetí šesti směrnic a posléze směrnic o DPH zamýšlel vyloučit, že osoby nepovinné k dani mohou být zahrnuty do skupiny pro účely DPH a že může být použito slovo „osoby“ namísto pojmu „osoby povinné k dani“, aby se zabránilo opakování. Skutečnost, že jiná ustanovení směrnic o DPH, která nejsou součástí její hlavy III vnované „osobám povinným k dani“, používají pojem „osoby“ k označení osob povinných k dani, nemůže vést k jinému závěru, jelikož tento pojem je použit v jiném kontextu než v kontextu článku 11 směrnic o DPH.

40 Dále je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nelze z pojmu „za jedinou osobu povinnou k dani“ vyvodit, že cílem článku 11 směrnic o DPH je pouze umožnit zacházení s několika osobami povinnými k dani jako s jediným subjektem, neboť tento pojem se nevztahuje k podmínce pro uplatnění tohoto článku, nýbrž k jeho výsledku, který spočívá v tom, že je několik osob považováno za jedinou osobu povinnou k dani. Ve formulaci uvedeného článku rovněž neexistuje základ pro argument Komise, podle kterého tento článek představuje výjimku z obecného pravidla, jež stanoví, že s každou osobou povinnou k dani musí být zacházeno jako se samostatným subjektem, takže je třeba tento článek vykládat striktně, ani pro argument, že koncept skupiny naznačuje, že osoby, jež tvoří její součást, spadají do téže kategorie, jelikož tento článek pojem „skupina“ neobsahuje.

41 Ze znění článku 11 směrnic o DPH proto nevyplývá, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro účely DPH.

42 Komise však tvrdí, že kromě znění článku 11 směrnic o DPH vyplývá jí zastávaný výklad i z kontextu tohoto článku, jeho cíle, jakož i z judikatury Soudního dvora. Je tedy třeba přezkoumat, zda argumenty vznesené Komisí na podporu tohoto názoru prokazují, že uvedený článek musí být vykládán tak, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro účely DPH.

43 Zaprvé je třeba uvést, že judikatury Soudního dvora, na kterou Komise v souvislosti s touto otázkou odkazuje, se nelze v projednávaném případě užít, protože uvedená otázka není předmětem výše uvedených rozsudků Polysar Investments Netherlands ani Ampliscientifica a Amplifin.

44 Co se zadruhé týče kontextu článku 11 směrnic o DPH, je třeba uvést, že čl. 9 odst. 1 této směrnic obsahuje obecnou definici pojmu „osoba povinná k dani“. Odstavec 2 tohoto článku a články 10, 12 a 13 uvedené směrnic pak tento pojem upřesňují buď tím, že pod tento pojem zahrnují nebo umožňují členským státům zahrnout osoby, které neodpovídají této obecné definici, jako jsou osoby provádějící činnost, která není plněním, nebo tím, že z tohoto pojmu vyloučí osoby, jako jsou zaměstnanci nebo veřejnoprávní subjekty. Ze struktury hlavy III směrnic o DPH nelze tudíž vyvodit, že osoba, která neodpovídá uvedené obecné definici, je nutně vyloučena z okruhu osob uvedených, v článku 11 této směrnic.

45 Co se týče vazby mezi čl. 9 odst. 1 a článkem 11 směrnic o DPH v rámci její hlavy III, je třeba konstatovat, že společný výklad těchto článků neumožňuje uinit závěr, k němuž dospěla Komise, že každá z osob, na které se vztahuje tento článek 11, musí odpovídat obecné definici osoby povinné k dani v čl. 9 odst. 1 uvedené směrnic. Vztah těchto dvou ustanovení totiž nevylučuje, jak tvrdí Irsko a vedlejší účastníci řízení, aby právě tyto osoby, posuzované společně, jež jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, odpovídaly jako celek této definici.

46 Z tohoto důvodu nelze přijmout argumenty Komise, podle kterých musí článek 11 směrnic o DPH být s ohledem na kontext vykládán tak, že osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty

do skupiny pro účely DPH.

47 Co se zatím týká cíle sledovaných článkem 11 směrnice o DPH, z důvodové zprávy k návrhu, jenž vedl k přijetí šesté směrnice [COM(73) 950], vyplývá, že unijní zákonodárce přijetím čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, který byl nahrazen uvedeným článkem 11, zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu zjednodušení správy nebo potírání zneužívání daňového režimu, například rozdělením jednoho hospodářského subjektu na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem čistě právní nezávislosti.

48 Nezdá se však, že by možnost členských států považovat za jedinou osobu povinnou k dani skupinu osob sestávající z jedné nebo několika osob, které by jako jednotlivci nemohly mít postavení osoby povinné k dani, byla v rozporu s uvedenými cíli. Nelze naopak vyloučit, jak tvrdí Irsko a vedlejší účastníci řízení, že přítomnost takových osob v rámci skupiny pro účely DPH přispívá ke zjednodušení správy jak na straně uvedené skupiny, tak na straně daňové správy, a umožňuje potírat zneužívání daňového režimu, přičemž uvedená přítomnost může být pro tyto účely dokonce nezbytná, pokud jako jediná svádí o úzkém propojení finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, jež musí existovat mezi osobami tvořícími tuto skupinu, aby mohly být považovány za jedinou osobu povinnou k dani.

49 Dále je třeba uvést, že i v případě, že by taková možnost sama o sobě mohla vést ke zneužitím daňového režimu, ustanovení čl. 11 druhého pododstavce směrnice o DPH dovoluje, aby členské státy přijaly veškerá opatření potřebná k zabránění tomu, aby použití prvního pododstavce tohoto článku umožňovalo daňové úniky nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

50 Komise tedy neprokázala, že cíle článku 11 směrnice o DPH podporují výklad, podle kterého osoby nepovinné k dani nemohou být zahrnuty do skupiny pro účely DPH.

51 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba žalobu Komise zamítnout.

K nákladům řízení

52 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníkům řízení, který nemohl úspěšně ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Irsko požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení. Podle 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 Česká republika, Dánské království, Finská republika a Spojené království ponese vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) **Česká republika, Dánské království a Finská republika, jakož i Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.