

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 9. apríla 2013 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – Smernica 2006/112/ES – články 9 a 11 – Vnútroštátna právna úprava umožňujúca zahrnúť nezdaniteľné osoby do skupiny osôb, ktoré možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH“

Vo veci C-85/11,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ podaná 24. februára 2011,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Írsku, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Clohessy, SC, a N. Travers, BL, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

ktorého v konaní podporujú:

Česká republika, v zastúpení: M. Smolek a T. Müller, splnomocnení zástupcovia,

Dánske kráľovstvo, v zastúpení: pôvodne C. Vang, neskôr V. Pasternak Jørgensen, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

Fínska republika, v zastúpení: H. Leppo a S. Hartikainen, splnomocnení zástupcovia,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci M. Hall, barrister,

vedľajší účastníci konania,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger a E. Jarašinas (spravodajca), sudcovia E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby a A. Prechal,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. septembra 2012,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. novembra 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia sa svojou žalobou domáha, aby Súdny dvor konštatoval, že Írsko si tým, že nezdaniteľným osobám umožnilo by? členmi skupiny osôb považovaných za jednu zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „skupina na účely DPH“ a „DPH“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 9 a 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

2 V hlave III smernice o DPH s názvom „Zdaniteľné osoby“ sa nachádzajú články 9 až 13 tejto smernice.

3 Podľa článku 9 uvedenej smernice:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

2. Okrem osôb uvedených v odseku 1 je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok, ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale na území Spoločenstva.“

4 Článok 10 tej istej smernice spresňuje, že podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, pokiaľ ide o pracovné podmienky, odmeňovanie a záväzky zamestnávateľa.

5 Článok 11 smernice o DPH stanovuje:

„Po porade s poradným výborom pre [DPH] môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

6 Článok 12 uvedenej smernice stanovuje, že členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje plnenie týkajúce sa činností uvedených v

článku 9 ods. 1 druhom pododseku, a najmä dodávanie budov alebo stavebných pozemkov.

7 Podľa článku 13 smernice o DPH sa štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, v zásade nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, na ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci.

Írske právo

8 § 15 konsolidovaného zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), ktorý v podstate prebral ustanovenia § 8 ods. 8 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1972 (Value Added Tax Act 1972) v znení neskorších predpisov, stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý odsek 2, ak daňová správa dospeje k záveru, že dve alebo viaceré osoby usadené v tuzemsku, z ktorých je aspoň jedna zdaniteľnou osobou, sú úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, a považuje to za potrebné alebo vhodné na účely účinnej a efektívnej správy (vrátane výberu) dane, uvedená daňová správa môže na účely tohto zákona, či už na základe žiadosti podanej v mene týchto osôb, alebo inak:

a) písomným oznámením... každej z týchto osôb oznámiť, že ich považuje za jednu zdaniteľnú osobu..., a takto upovedomené osoby sa následne považujú za členov [skupiny na účely DPH], pokiaľ sa na ne vzťahuje tento odsek, pričom vo vzťahu ku každému z členov skupiny [na účely DPH] sa uplatňuje § 65 a

i) jedna z týchto osôb, ktorú o tom daňová správa upovedomí, je zodpovedná za dodržiavanie ustanovení tohto zákona vo vzťahu ku skupine [na účely DPH] a

ii) na základe toho sa určia všetky práva a povinnosti vyplývajúce z tohto zákona vo vzťahu k transakciám skupiny [na účely DPH],

a

b) vyvodí spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť každej osoby v skupine [na účely DPH] za dodržiavanie tohto zákona a predpisov (vrátane ustanovení, ktoré vyžadujú platenie dane), ktoré sa vzťahujú na každú z týchto osôb, a uloží im sankcie podľa tohto zákona, ktoré by im mohli byť uložené, ak by každá takáto osoba bola povinná zaplatiť daňovej správe celú splatnú daň bez ohľadu na ustanovenia tohto paragrafu, vo vzťahu ku každej takejto osobe.“

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

9 Dňa 23. septembra 2008 Komisia zaslala Írsku výzvu, v ktorej tento írsky štát upozornila na možnosť nezlučiteľnosti § 8 ods. 8 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1972 v znení neskorších predpisov, účinného v tom zmysle, podľa ktorého mohli byť nezdaniteľné osoby, tak ako v súľasnosti stanovuje § 15 konsolidovaného zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 2010, súčasťou skupiny na účely DPH, s článkami 9 a 11 smernice o DPH. V súľade s článkom 226 ES Komisia tento írsky štát vyzvala, aby predložil svoje pripomienky.

10 Írske orgány vo svojej odpovedi z 23. januára 2009 tvrdili, že predmetné vnútroštátne ustanovenia sú so smernicou o DPH zlučiteľné.

11 Vzhľadom na to, že sa Komisia s touto odpoveďou neuspokojila, vydala 23. novembra 2009 odôvodnené stanovisko, na ktoré Írsko odpovedalo 27. januára 2010, pričom uviedlo, že naďalej trvá na stanovisku, ktoré uviedlo vo svojej odpovedi na výzvu.

12 Za týchto okolností sa Komisia rozhodla podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto

konanie.

13 Uzneseniami predsedu Súdneho dvora zo 4. júla a z 27. septembra 2011 sa jednak Českej republike, Dánskemu kráľovstvu a Fínskej republike, ako aj Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska povolil vstup do konania ako vedľajším účastníkom na podporu návrhov Írska.

14 Listom z 27. januára 2012 Írsko na základe článku 16 ods. 3 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie požiadalo o pridelenie veci veľkej komore.

O žalobe

O prípustnosti

Argumentácia účastníkov konania

15 Írsko predovšetkým navrhuje, aby bola žaloba zamietnutá ako neprípustná. V tejto súvislosti tvrdí, že predmet žalobného návrhu ide nad rámec výhrady, ktorú Komisia uviedla v rámci správneho konania. Zatiaľ čo vo výzve a v odôvodnenom stanovisku Komisia Írsku vytýkala, že umožnilo nezdaniteľným osobám pripojiť sa ku skupine na účely DPH, teraz mu vytýka, že takým osobám umožnilo, aby sa stali členmi takej skupiny, čo by znamenalo, že treba regulovať a kontrolovať nielen zloženie už existujúcich povolených skupín na účely DPH, ale tiež vykonávať nad nimi stály dohľad, aby sa zabezpečilo, že ich členovia môžu byť v prípade, že sú ich činnosti skúmané samostatne, naďalej jednotlivo považovaní za zdaniteľné osoby.

16 Komisia vo svojej replike namieta voči tomuto návrhu na vyhlásenie neprípustnosti, pričom tvrdí, že vždy vyhlasovala, že odkaz na „osoby“ uvedený v článku 11 smernice o DPH sa týka iba zdaniteľných osôb, z čoho vyplýva, že nezdaniteľné osoby nemôžu byť členmi skupiny na účely DPH. Okrem toho sa Komisia domnieva, že aj keby Súdny dvor usúdil, že došlo k rozšíreniu predmetu konania, neprípustnosť by bola len čiastočná.

Posúdenie Súdnym dvorom

17 Podľa ustálenej judikatúry je predmet žaloby podanej podľa článku 258 ZFEÚ vymedzený konaním pred podaním žaloby upraveným v uvedenom ustanovení. Preto musí byť žaloba založená na rovnakých žalobných dôvodoch a tvrdeniach ako odôvodnené stanovisko. V každom prípade však táto požiadavka nemôže viesť k povinnosti zachovať úplnú zhodu medzi znením výhrad vo výroku odôvodneného stanoviska a žalobnými návrhmi, pokiaľ sa predmet konania, ako je uvedený v odôvodnenom stanovisku, nerozšíril alebo nezmenil (pozri najmä rozsudky z 11. júla 2002, Komisia/Španielsko, C-139/00, Zb. s. I-6407, body 18 a 19, ako aj z 18. novembra 2010, Komisia/Portugalsko, C-458/08, Zb. s. I-11599, body 43 a 44).

18 V prejednávanom prípade to, že Komisia vo svojom žalobnom návrhu použila formuláciu „to be members of a VAT group“ (býť členmi skupiny na účely DPH), zatiaľ čo vo výhrade uvedenej v odôvodnenom stanovisku použila formuláciu „to join a VAT group“ (pripojiť sa ku skupine na účely DPH), vôbec nemení predmet sporu, tak ako bol vymedzený v odôvodnenom stanovisku. Rozdiel medzi týmito formuláciami totiž nemá nijaký vplyv na obsah údajného nesplnenia si povinnosti, ktoré, ako sa uvádza v žalobe a odôvodnenom stanovisku, spočíva v skutočnosti, že írska právna úprava preberajúca smernicu o DPH umožňuje zahrnúť nezdaniteľné osoby do skupiny na účely DPH podľa žalobkyne v rozpore s článkami 9 a 11 uvedenej smernice.

19 Preto treba námietku neprípustnosti uvádzanú Írskom zamietnuť.

Argumentácia účastníkov konania

20 Komisia na podporu svojej žaloby tvrdí, že článok 11 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nezdaniteľné osoby na účely DPH nemôžu byť zahrnuté do skupiny na účely DPH.

21 Tvrdí totiž, že článok 11 smernice o DPH umožňuje, aby sa viaceré osoby ako celok považovali za jednu zdaniteľnú osobu, pod podmienkou, že každá z týchto osôb je samostatnou zdaniteľnou osobou na účely DPH. Tento článok predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla stanovujúceho, že každá zdaniteľná osoba sa má považovať za samostatný subjekt na účely uplatnenia pravidiel týkajúcich sa DPH. Tento článok by sa teda mal vykladať reštriktívne. Je nesporné, že uvedený článok síce odkazuje na „osoby“, avšak skutočnosť, že osoby zahrnuté do skupiny na účely DPH sa majú považovať za „jednu“ zdaniteľnú osobu, znamená, že každý člen tejto skupiny musí byť sám osebe zdaniteľnou osobou. Z koncepcie „skupinovej registrácie“ tiež vyplýva, že dotknuté osoby patria do tej istej kategórie na účely spoločného systému DPH.

22 Navyše sa Komisia domnieva, že ak by sa pojem „osoby“ mal chápať v tom zmysle, že odkazuje na každú osobu bez obmedzenia, potom by skupinu na účely DPH mohli tvoriť aj výlučne nezdaniteľné osoby, čo by bolo v rozpore so spoločným systémom DPH.

23 Takýto výklad článku 11 smernice o DPH by bol navyše koherentný s jej cieľom, ktorým je, ako to vyplýva z odôvodnenia návrhu, ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), jednak umožniť administratívne zjednodušenie pre daňovníkov a daňovú správu a jednak zabrániť zneužívaniu tým, že sa zamedzí, aby sa s osobami, ktoré v skutočnosti nie sú nezávislými obchodnými subjektmi, zaobchádzalo ako s odlišnými zdaniteľnými osobami. Zahrnutie nezdaniteľných osôb do skupiny na účely DPH by totiž vôbec neumožnilo administratívne zjednodušenie ani nezabránilo zneužívaniu.

24 Ani znenie článku 11 smernice o DPH, ani prípravné dokumenty k tejto smernici neuvádzajú, že by účelom tohto ustanovenia bolo zmeniť pojem „zdaniteľná osoba“ a rozšíriť práva a povinnosti zdaniteľných osôb na iné osoby. Komisia sa domnieva, že taký by bol výsledok, ak by sa nezdaniteľné osoby mohli začleniť do skupiny na účely DPH, pretože vzhľadom na to, že sa akvizície uskutočnené v rámci takej skupiny považujú z hľadiska DPH za neexistujúce, jednak by to umožnilo dodávať tovar alebo poskytovať služby nezdaniteľným osobám bez účtovania DPH a jednak by predmetná skupina mohla požadovať vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za dodávky uskutočnené v prospech takých osôb, čo by viedlo k tej istej strate DPH a bolo by to v rozpore so spoločným systémom DPH.

25 Podľa Komisie je teda potrebné, aby sa v prípade článku 11 smernice o DPH nepoužil doslovný výklad, ale tento článok treba vykladať jednak vzhľadom na jeho bezprostredný kontext, teda hlavu III smernice o DPH a predovšetkým jej článok 9, ktorý vymedzuje „zdaniteľnú osobu“ ako každú osobu, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť, a jednak všeobecnejšie vzhľadom na štruktúru uvedenej smernice.

26 Hoci Súdny dvor zatiaľ nemal príležitosť rozhodnúť o otázke, ktorá bola v prejednávanej veci predložená, nepriama podpora stanoviska Komisie sa nachádza v bode 19 rozsudku z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Zb. s. I-4019), ako aj v návrhoch generálneho advokáta Van Gervena vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 20. júna 1991, Polysar

27 Írsko, ktoré spochybňuje všetky tieto tvrdenia, uvádza, že výklad článku 11 smernice o DPH, ktorý poskytla Komisia, nie je zlučiteľný s jeho doslovným významom. Použitie slova „persons“ (osoby) v anglickej verzii namiesto pojmu „taxable persons“ (zdaniteľné osoby) je podľa neho výsledkom zámerného rozhodnutia normotvorcu Únie. Téma uvedená v odôvodnenom stanovisku, podľa ktorej bol pojem „zdaniteľný“ vynechaný s cieľom vyhnúť sa opakovaniu, nie je vierohodná vzhľadom na skutočnosť, že pri prijímaní uvedenej smernice bolo v jej anglickom znení slovo „any“ vložené medzi spojenie „single taxable person“ a slovo „persons“.

28 Cieľom článku 11 smernice o DPH je, aby členské štáty mohli za jednu zdaniteľnú osobu považovať viaceré osoby, pokiaľ sú splnené aspoň určité podmienky, čo musia členské štáty posúdiť. Táto jedna zdaniteľná osoba na účely uplatnenia pravidiel týkajúcich sa DPH existuje iba vtedy, ak vykonáva ekonomickú činnosť v súlade s článkom 9 uvedenej smernice, ktorý poskytuje všeobecnú definíciu zdaniteľnej osoby. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, sa vôbec nezdá, že by článok 11 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v hlave III tejto smernice, predstavoval odchýlku od tejto definície. Navyše koncepcia „skupinovej registrácie“ nemôže slúžiť ako základ výkladu uvedeného článku 11, pretože sa v jeho znení neuvádza a osoby uvedené v tomto ustanovení netvorí skupinu, ale na účely správy DPH predstavujú samostatne existujúce, aby boli iba jednou zdaniteľnou osobou.

29 Skupina na účely DPH sa síce môže skladať z jednej alebo viacerých nezdaniteľných osôb, podľa Írska to však neznamená, že by členský štát mohol za jednu zdaniteľnú osobu považovať skupinu zloženú výlučne z takýchto osôb, čo by nemalo nijaký zmysel a írska právna úprava by to vylúčila.

30 Írsko odmieta tvrdenie Komisie, podľa ktorého je výklad článku 11 smernice o DPH, ktorý poskytla Komisia, koherentný s cieľmi tohto článku. Uvádza, že hoci tieto ciele zahŕňujú administratívne zjednodušenie a boj proti zneužívaniu, tieto ciele nepredstavujú jediné dôvody uvedeného článku, ako to vyplýva z jeho druhého odseku. V každom prípade sledované ciele neumožnili určiť spôsob, akým sa má pojem „osoby“ vykladať. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, zahrnutie nezdaniteľných osôb do skupiny na účely DPH by mohlo byť za určitých okolností nielen zlučiteľné s administratívnym zjednodušením a predchádzaním zneužívaniu, ale na tento účel dokonca nevyhnutné.

31 Pokiaľ ide o tvrdenie Komisie, podľa ktorého pojem „zdaniteľná osoba“ nemožno rozšíriť, Írsko sa domnieva, že toto tvrdenie nie je podložené, lebo skutočnosť, že nezdaniteľná osoba môže byť súčasťou skupiny na účely DPH, tak ako skutočnosť, že súčasťou takej skupiny môže byť zdaniteľná osoba, ktorá neuskutočňuje zdaniteľné plnenia, nemení rozsah tohto pojmu. Ak by článok 11 smernice o DPH mohol za určitých okolností viesť k rozšíreniu práv a povinností člena skupiny na účely DPH, potom by išlo o samotný cieľ tohto ustanovenia, t. j. jednotné daňové zaobchádzanie so všetkými osobami, ktoré sú súčasťou riadne schválenej skupiny na účely DPH. Okrem toho druhý odsek článku 11 smernice o DPH umožňuje členským štátom prijať opatrenia na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, ktorého by sa mohla dopustiť skupina na účely DPH.

32 Írsko dodáva, že ak už bola skupina na účely DPH riadne schválená, subjekt, ktorý nebol zdaniteľný, sa stáva, pokiaľ ide o DPH, jej členom, pričom na všetky ostatné účely si zachováva právnu nezávislosť. Uvádza, že ak by tento subjekt získal tovary alebo služby od iného člena tejto skupiny, istotne by sa nevybrala nijaká daň, avšak pokiaľ by išlo o určenie práva uvedenej skupiny na odpočet, jeho neekonomická činnosť by bola zohľadnená tak, ako keby mal podnik štruktúru jednej osoby. Skutočnosť, že sa nezdaniteľnej osobe, ako napríklad holdingovej spoločnosti, neumožní byť členom skupiny na účely DPH, by podľa Írska viedla k odmietnutiu

práva na odpoveď z dôvodu spôsobu štruktúry subjektu vo vzťahu k právu obchodných spoločností.

33 Napokon Írsko na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, uvádza, že judikatúra Súdneho dvora vôbec nepodporuje výklad článku 11 smernice o DPH, ktorý poskytl Komisia.

34 Česká republika, Dánske kráľovstvo, Fínska republika a Spojené kráľovstvá sa podobne ako Írsko domnievajú, že ani znenie a ciele článku 11 smernice o DPH, ani spoločný systém DPH, ani judikatúra Súdneho dvora nepodporujú stanovisko Komisie.

Posúdenie Súdnyim dvorom

35 Na úvod je potrebné pripomenúť, že pri určení rozsahu ustanovenia práva Únie treba súasne zohľadniť jeho znenie, kontext a ciele (rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 23 a citovaná judikatúra).

36 V prejednávanom prípade zo znenia článku 11 prvého odseku smernice o DPH vyplýva, že tento článok umožňuje každému členskému štátu považovať za jednu zdaniteľnú osobu viaceré osoby, pokiaľ sú usadené na území toho istého členského štátu, a pokiaľ sú napriek právnej nezávislosti vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Uplatnenie tohto článku podľa jeho znenia nepodlieha ďalším podmienkam a už vôbec nie podmienke, že uvedené osoby by samy osebe mohli mať jednotlivo povahu zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Použitím slova „osoby“ a nie pojmu „zdaniteľné osoby“ tento článok nerozlišuje medzi zdaniteľnými a nezdaniteľnými osobami.

37 Treba uviesť, že článok 11 smernice o DPH vychádza z článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice. Zatiaľ čo však bod 2 prílohy A druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES, 1967, 71, s. 1303), ktorý do práva Únie zaviedol pojem skupina na účely DPH, umožňoval členskému štátu „nepovažovať“ osoby, ktoré sú navzájom prepojené ekonomickými, finančnými alebo organizačnými vzťahmi, „za samostatné zdaniteľné osoby, ale za jednu zdaniteľnú osobu“, výraz „samostatné zdaniteľné osoby“ bol zo znenia uvedeného článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vypustený.

38 Navyše, zatiaľ čo znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice bolo podobne prebraté do väčšiny jazykových verzií článku 11 smernice o DPH, do anglickej verzie tohto článku bolo doplnené slovo „any“ (akékoľvek), takže príslušná časť tohto ustanovenia znie: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (každý členský štát môže považovať za jednu zdaniteľnú osobu akékoľvek osoby usadené na území tohto členského štátu).

39 Z týchto postupných textových úprav nevyplýva, že by normotvorca Únie chcel pri prijímaní šiestej smernice a následne smernice o DPH vylúčiť, aby nezdaniteľné osoby mohli byť zahrnuté do skupiny na účely DPH a aby sa slovo „osoby“ používalo namiesto pojmu „zdaniteľné osoby“ s cieľom vyhnúť sa opakovaniu. Skutočnosť, že ostatné ustanovenia smernice o DPH, ktoré nepatria do hlavy III tejto smernice, ktorá sa venuje pojmu „zdaniteľná osoba“, používajú slovo „osoby“ na účely označenia zdaniteľných osôb, nemôže viesť k inému konštatovaniu, keďže toto slovo sa používa v inom kontexte, než je kontext článku 11 smernice o DPH.

40 Okrem toho je potrebné v rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, uviesť, že z formulácie „za jednu zdaniteľnú osobu“ nemožno vyvodiť, že jediným cieľom článku 11 smernice o DPH je umožniť, aby sa s viacerými zdaniteľnými osobami zaobchádzalo ako s jedným subjektom, keďže táto

formulácia sa neviaže na podmienku uplatnenia tohto článku, ale na jeho výsledok, ktorý spočíva v tom, že viaceré osoby sú považované za jednu zdaniteľnú osobu. Zo znenia uvedeného článku nemôže vychádzať ani tvrdenie Komisie, podľa ktorého tento článok predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla stanovujúceho, že s každou zdaniteľnou osobou sa musí zaobchádzať ako so samostatným subjektom, takže ten istý článok treba vykladať reštriktívne, ani tvrdenie, podľa ktorého z koncepcie skupinovej registrácie vyplýva, že všetky osoby, ktoré sú jej súčasťou, patria do tej istej kategórie, pretože pojem „skupinová registrácia“ sa v tomto článku neuvádza.

41 Zo znenia článku 11 smernice o DPH preto nevyplýva, že nezdaniteľné osoby nemôžu byť zahrnuté do skupiny na účely DPH.

42 Komisia však tvrdí, že nad rámec znenia článku 11 smernice o DPH sa jeho výklad, ktorý poskytla, musí uplatniť vo vzťahu k jeho kontextu a cieľom, ako aj k judikatúre Súdneho dvora. Preto treba preskúmať, či tvrdenia, ktoré uviedla Komisia na podporu tohto stanoviska, preukazujú, že uvedený článok 11 sa má vykladať v tom zmysle, že nezdaniteľné osoby nemôžu byť zahrnuté do skupiny na účely DPH.

43 Po prvé treba uviesť, že judikatúru Súdneho dvora, na ktorú odkazuje Komisia v súvislosti s touto otázkou, nemožno v tomto prípade úspešne uplatniť, pretože uvedená otázka nie je predmetom už citovaných rozsudkov Polysar Investments Netherlands a Ampliscentifica a Amplifin.

44 Po druhé, čo sa týka kontextu článku 11 smernice o DPH, treba uviesť, že článok 9 ods. 1 tejto smernice obsahuje všeobecnú definíciu pojmu „zdaniteľná osoba“. Pokiaľ ide o odsek 2 tohto článku a články 10, 12 a 13 uvedenej smernice, tieto ustanovenia spresňujú tento pojem buď tým, že doň zahrnujú alebo členským štátom umožňujú zahrnúť osoby, ktoré nevyhovujú tejto všeobecnej definícii, akými sú osoby, ktoré príležitostne uskutočňujú určité plnenia, alebo tým, že z neho vylučujú iné osoby, akými sú zamestnanci alebo štátne orgány. Zo štruktúry hlavy III smernice o DPH preto nemožno vyvodiť, že osoba nevyhovujúca uvedenej všeobecnej definícii je nevyhnutne vylúčená z kategórie osôb uvedených v článku 11 tejto smernice.

45 Pokiaľ ide o prepojenie medzi článkom 9 ods. 1 a článkom 11 v rámci hlavy III smernice o DPH, treba konštatovať, že znenie týchto článkov neumožňuje prijať záver, tak ako to urobila Komisia, že osoby uvedené v článku 11 musia každá jednotlivo vyhovovať všeobecnej definícii zdaniteľnej osoby upravenej v článku 9 ods. 1 uvedenej smernice. Porovnanie týchto dvoch ustanovení, ako tvrdia Írsko a vedajúci účastníci konania, totiž nevylučuje, že práve tieto osoby ako celok, ktoré sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, musia spoločne vyhovovať tejto definícii.

46 V dôsledku toho tvrdenia Komisie, podľa ktorých sa článok 11 smernice o DPH má vzhľadom na svoj kontext vykladať v tom zmysle, že nezdaniteľné osoby nemôžu byť zahrnuté do skupiny na účely DPH, nemôžu byť úspešné.

47 Po tretie, čo sa týka cieľov, ktoré sleduje článok 11 smernice o DPH, z odôvodnení návrhu, ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice [KOM(73) 950], vyplýva, že normotvorca Únie tým, že prijal článok 4 ods. 4 druhý pododsek tejto smernice, ktorý bol nahradený uvedeným článkom 11, chcel členským štátom v záujme administratívneho zjednodušenia alebo boja proti zneužívaniu, akým je napríklad rozdelenie jedného hospodárskeho subjektu na viaceré zdaniteľné osoby, aby pre každú z nich mohol platiť osobitný režim, umožniť, aby systematicky nespájali povahu zdaniteľnej osoby s výlučne právnou nezávislosťou.

48 Nezdá sa však, že by možnosť členských štátov považovať skupinu osôb zahrnujúcu jednu alebo viaceré osoby, ktoré jednotlivo nemôžu mať povahu zdaniteľnej osoby, za jednu zdaniteľnú

osobu, bola v rozpore s uvedenými cieľmi. Naopak, ako tvrdia Írsko a vedľajší účastníci konania, nemožno vylúčiť, že prítomnosť takých osôb v rámci skupiny na účely DPH prispieva k administratívne zjednodušeniu tak pre uvedenú skupinu, ako aj pre daňovú správu a umožňuje zamedziť určité zneužívania, pričom uvedená prítomnosť týchto osôb by mohla byť na tieto účely nevyhnutná, ak by sama osebe zakladala úzke prepojenie prostredníctvom finančných, ekonomických a organizačných väzieb, ktoré musí existovať medzi osobami tvoriacimi tú istú skupinu, aby sa mohli považovať za jednu zdaniteľnú osobu.

49 Okrem toho treba uviesť, že za predpokladu, že by taká možnosť sama osebe mohla viesť k zneužívaniu, článok 11 druhý odsek smernice o DPH umožňuje členským štátom prijať všetky potrebné opatrenia s cieľom zabrániť tomu, aby uplatňovanie prvého odseku tohto článku viedlo k prípadným daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

50 Z toho vyplýva, že Komisia nepreukázala, že by ciele článku 11 smernice o DPH svedčili v prospech výkladu, podľa ktorého nezdaniteľné osoby nemôžu byť zahrnuté do skupiny na účely DPH.

51 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy treba žalobu Komisie zamietnuť.

O trovách

52 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Írsko navrhlo, aby bola Komisii uložená povinnosť nahradiť trovy konania, a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené, aby jej bola uložená povinnosť nahradiť trovy konania. Na základe článku 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku, podľa ktorého členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania, je potrebné rozhodnúť tak, že Česká republika, Dánske kráľovstvo, Fínska republika a Spojené kráľovstvo znášajú vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Žaloba sa zamietla.**
2. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.**
3. **Česká republika, Dánske kráľovstvo, Fínska republika a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znášajú vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.