



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 27. listopadu 2012¹

Věc C-85/11

**Evropská komise
proti**

Irsku

„DPH — Články 9 a 11 směrnice 2006/112/ES — Vnitrostátní pravidla umožňují osobě nepovinné k dani být členem skupiny pro účely DPH — Slučitelnost s právem Evropské unie v oblasti DPH“

I – Úvod

1. V tomto řízení se Komise domáhá toho, aby bylo určeno, že Irsko tím, že umožňuje osobám nepovinným k dani být členy skupiny pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) (považované pro účely DPH za jedinou osobu povinnou k dani), 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 (dále jen „směrnice o DPH“)².

2. Souběžně s tímto řízením Komise podala žalobu pro nesplnění povinnosti proti Švédskému království pro porušení článku 11 směrnice o DPH, ale z jiných důvodů. K této výtce se vyjádřím v samostatném stanovisku.

II – Právní rámec

A – Právo Evropské unie

3. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH definuje pojem „osoba povinná k dani“ pro účely DPH následovně:

„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 výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, 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.“

¹ — Původní jazyk: angličtina.

² — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1. Podobné žaloby pro nesplnění povinnosti Komise podala proti České republice, Dánskému království, Finské republice, Nizozemskému království a Spojenému království Velké Británie a Severního Irska. Viz věc C-109/11, Komise v. Česká republika; věc C-95/11, Komise v. Dánsko; věc C-74/11, Komise v. Finsko; věc C-65/11, Komise v. Nizozemsko; věc C-86/11, Komise v. Spojené království. Soudní dvůr nicméně požádal o vydání stanoviska generálního advokáta pouze v této věci a ve věci C-480/10, Komise v. Švédsko, ve které bude moje stanovisko předneseno ve stejné době jako toto stanovisko.

4. Článek 11 směrnice o DPH stanoví pravidla týkající se zacházení s více než jednou osobou jako s jediným subjektem pro účely správy daně („seskupení pro účely DPH“) následovně:

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

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

B – Vnitrostátní právo

5. Článek 15 Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (zákon z roku 2010, kterým se konsoliduje zákon o dani z přidané hodnoty), který začal platit pro zdaňovací období počínající dnem 1. listopadu 2010, stanoví, že³:

„1. S výhradou odstavce 2, přesvědčí-li se Revenue Commissioners o tom, že 2 nebo více osob usazených v tuzemsku, z nichž alespoň jedna je osobou povinnou k dani, jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a považují-li za nezbytné nebo vhodné za účelem účinné a efektivní správy (včetně výběru) daně tak učinit, mohou pro účely tohoto zákona, buď na základě žádosti těchto osob, nebo z jiného podnětu, rozhodnout

- a) písemným oznámením (v tomto článku dále jen ‚oznámení skupině‘) učiněným každé z těchto osob, že se tyto osoby považují za jedinou osobu povinnou k dani (v tomto článku dále jen ‚skupina‘) a že osoby, jimž bylo toto oznámení určeno, se považují za členy této skupiny do té doby, dokud se ně bude vztahovat tento odstavec, přičemž článek 65 se uplatní vůči každému z členů této skupiny zvlášť, a
 - i) jedna z těchto osob, jež Commissioners zašlou oznámení v tomto smyslu, bude za celou skupinu odpovědná za dodržování ustanovení tohoto zákona a
 - ii) všechny práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona s ohledem na plnění této skupiny budou stanoveny v souladu s tím,
- a
- b) že každá osoba ve skupině je společně a nerozdílně odpovědná za dodržování tohoto zákona a právních pravidel (včetně ustanovení vyžadujících platbu daně), která se vztahují na každou z těchto osob, a podléhá pokutám podle tohoto zákona, kterým by tyto osoby podléhaly, pokud by každá taková osoba měla povinnost uhradit Commissioners celou částku daně vyměřené každé takové osobě bez ohledu na právní pravidla tohoto článku:

[...]“

3 — V podstatě totožná ustanovení dříve obsahoval čl. 8 odst. 8 písm. a) Value Added Tax Act 1972, který byl naposledy změněn Finance Act 2008 (zákon z roku 2008 o státním rozpočtu).

III – Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

6. Dne 18. září 2008 zaslala Komise Irsku výzvu dopisem, ve které argumentovala, že některá ustanovení irského práva jsou neslučitelná s články 9 a 11 směrnice o DPH, jelikož umožňují osobě nepovinné k dani se připojit ke skupině pro účely DPH.

7. Irské orgány odpověděly dopisem ze dne 27. ledna 2009, ve kterém uvedly, že podle jejich názoru je irská právní úprava v souladu se směrnicí o DPH.

8. Dne 20. listopadu 2009 zaslala Komise Irsku odůvodněné stanovisko, ve kterém svůj názor zopakovala. Irsko odpovědělo dopisem ze dne 19. ledna 2010, ve kterém trvalo na tom, že jeho výklad směrnice o DPH je správný.

9. Vzhledem k tomu, že Komise nebyla spokojena s odpovědí Irska, podala tuto žalobu pro nesplnění povinnosti, která došla Soudnímu dvoru dne 24. února 2011. Dánské království, Česká republika, Finská republika a Spojené království vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu Irska. Tyto členské státy a Komise se zúčastnily jednání, které se konalo dne 5. září 2012.

10. Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr tuto žalobu odmítl jako nepřipustnou, jelikož její předmět jde nad rámec výtky formulované Komisí ve správním řízení. Podpůrně se Irsko domáhá zamítnutí žaloby jako neopodstatněné.

IV – Přípustnost žaloby

11. Irsko tvrdí, že se formální určení, jehož se Komise domáhá u Soudního dvora, značně liší od původní výtky učiněné vůči Irsku ve výzvě dopisem. Irsko tvrdí, že se původní výtka Komise omezovala na argument, že podle správného výkladu článků 9 a 11 směrnice o DPH se osoba nepovinná k dani nemůže „připojit“ ke skupině pro účely DPH. Irsko dále tvrdí, že toto byla výtka, na kterou odpovědělo ve své odpovědi na výzvu dopisem, a že výtka Komise byla takto omezena i v odůvodněném stanovisku. Přesto v řízení před Soudním dvorem Komise tvrdí, že Irsko porušuje články 9 a 11 směrnice o DPH „tím, že umožňuje osobám nepovinným k dani být členy skupiny pro účely DPH“.

12. Irsko namítá, že kdyby byla tvrzení Komise správná, bylo by Irsko povinno nejen právně upravit a dohlížet na vytváření skupin pro účely DPH tak, aby byly zcela vyloučeny osoby nepovinné k dani, ale také nadále dohlížet na existující schválené skupiny. Podle Irska to znamená, že tvrzení Komise jsou obsahově širší než její tvrzení ve správní fázi a že Irsku nebyla dána během této fáze příležitost vyjádřit se k závěrům této obsahově širší výtky, které nejsou pro Irsko nevýznamné.

13. Podle ustálené judikatury musí žaloba vycházet ze stejných důvodů a základů jako odůvodněné stanovisko⁴. V rozsahu, v němž nebyla výtka zmíněna v odůvodněném stanovisku, nemůže být v řízení před Soudním dvorem prohlášena za přípustnou.

14. Soudní dvůr nicméně v rozsudku vydaném ve věci C-458/08, Komise v. Portugalsko, uvedl, že tento požadavek nemůže vést až k vyžadování dokonalé shody mezi zněním vytýkaných skutečností ve výroku odůvodněného stanoviska a návrhovými žádáními v žalobě ve všech případech, pokud předmět sporu, tak jak byl vymezen v odůvodněném stanovisku, nebyl rozšířen nebo změněn⁵.

4 — Viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Komise v. Španělsko (C-139/00, Recueil, s. I-6407, bod 18 a citovaná judikatura).

5 — Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010 (C-458/08, Sb. rozh. s. I-11599, bod 44 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudek ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, body 24 až 26).

15. Toto řízení o nesplnění povinnosti se především týká výkladu článku 11 směrnice o DPH. První odstavce článku 11 dává členským státům možnost považovat samostatné osoby za jedinou osobu povinnou k dani. Podle druhého odstavce může členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

16. Použitelnost článku 11 směrnice o DPH tedy nezávisí na tom, zda se subjekt připojuje ke skupině nebo zda do ní patří. Druhý odstavce článku 11 pouze dává členským státům právo přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jinak řečeno, článek 11 směrnice o DPH obsahuje taxativní podmínky, které musí být splněny, aby byly samostatné osoby považovány za jedinou osobu povinnou k dani, a právě tato otázka je předmětem této žaloby pro nesplnění povinnosti.

17. V projednávané věci přeformulování výtky v žalobě nerozšířilo, nezměnilo ani neomezilo předmět řízení, jak byl vymezen v odůvodněném stanovisku. Nemělo ani žádný dopad na právo na obhajobu Irska, jelikož žaloba podaná Komisí směřuje k určení, kdo může být členem skupiny pro účely DPH, a nezabývá se dohledem orgánů členského státu nad takovými skupinami.

18. Skutečnost, že odůvodněné stanovisko Komise nečiní rozdíl mezi osobami nepovinnými k dani, které se připojují ke skupinám DPH, a členstvím v takových skupinách při zachování statusu osoby nepovinné k dani, neznamená, že Komise vznesla novou výtku, o které Soudní dvůr nemůže rozhodnout.

19. Námitka nepřipustnosti tedy musí být zamítnuta.

V – Argumenty účastníků řízení

20. Spor mezi Komisí a Irskem lze shrnout následovně.

21. Komise zastává názor, že i když výraz „taxable [povinné k dani]“ není v článku 11 směrnice o DPH uveden mezi slovy „any persons [osoby]“, z článku 11 směrnice o DPH vyplývá, že toto ustanovení zahrnuje pouze „taxable persons [osoby povinné k dani]“ ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. V opačném případě by skupina pro účely DPH mohla být složena pouze z osob nepovinných k dani. Podle Komise je třeba pojem „seskupení pro účely DPH“ chápat tak, že všechny osoby ve skupině vytvořené podle článku 11 musí patřit pro účely DPH do stejné kategorie. Navíc vzhledem k tomu, že se článek 11 odchyluje od obecného pravidla, že každá osoba povinná k dani má být považována za samostatnou jednotku, musí být článek 11 vykládán restriktivně.

22. Komise argumentuje, že její výklad článku 11 směrnice o DPH je v souladu s primárním účelem ustanovení upravujících seskupení pro účely DPH, která mají za cíl zjednodušit správu daně a potírat zneužívání daňového režimu. Zjednodušení spočívá především v úlevě od administrativní a účetní zátěže spojené s vedením individuálního účetnictví a podáváním přiznání k DPH. Jelikož takové účetnictví musí vést a taková přiznání podávat pouze osoby povinné k dani, nemůže cíl spočívající ve zjednodušení odůvodňovat zahrnutí osob nepovinných k dani do skupiny pro účely DPH. Pokud jde o zneužívání daňového režimu, důvodová zpráva k návrhu šesté směrnice o DPH zmiňuje pouze cíl spočívající v zabránění hospodářským subjektům využívat daňové stropy tím, že rozdělí jeden podnik na několik samostatných osob. Komise tím pravděpodobně naznačuje, že tento cíl vylučuje jakoukoli roli osob nepovinných k dani. Komise však dále tvrdí, že článek 11 nemůže být používán jako nástroj

k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem⁶ například tím, že umožní holdingovým společnostem, které nejsou podle článku 9 osobami povinnými k dani, aby byly zahrnuty do skupiny pro účely DPH vytvořené podle článku 11.

23. Komise dále tvrdí, že je její výtka podporována, třebaže nepřímo, judikaturou Soudního dvora, zejména rozsudkem ve věci C-162/07, *Ampliscientifica*. V této věci Soudní dvůr rozhodl, že provedení režimu skupin pro účely DPH má umožnit „osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány pro účely DPH za odlišné osoby povinné k dani a aby byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani“⁷. Podle názoru Komise tato pasáž spolu se stanoviskem generálního advokáta Van Gervena ve věci C-60/90, *Polysar*⁸ odráží myšlenku, že členy „jediné osoby povinné k dani mohou být pouze osoby povinné k dani“.

24. Irsko na druhé straně tvrdí, že článek 11 směrnice o DPH musí být vykládán doslovně a že použití pojmu „persons [osoby]“ zákonodárcem bez atributu „taxable [povinné k dani]“ bylo úmyslné. Kdyby měl zákonodárce v úmyslu odkázat v článku 11 na osoby povinné k dani, vložil by toto slovo do přepracované směrnice o DPH.

25. Irsko tvrdí, že pojem „seskupení pro účely DPH“, ze kterého Komise vychází, je pouze popisný a není v samotné směrnici o DPH použit. Nemůže tedy tvořit základ pro výklad článku 11 směrnice o DPH. Irsko dále uvádí, že i když je teoreticky možné, aby skupina pro účely DPH sestávala pouze z osob nepovinných k dani, je to velmi nepravděpodobné a navíc je to irskou právní úpravou výslovně vyloučeno⁹.

26. Irsko poukazuje na to, že přidáním druhého odstavce článku 11 směrnice o DPH byl rozšířen účel ustanovení, aby bylo členským státům umožněno přijmout opatření ve vztahu ke skupinám pro účely DPH, jejichž cílem je potírat zneužívání daňového režimu, zjednodušit zacházení v oblasti DPH a zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem¹⁰. Irsko tvrdí, že možnost osob nepovinných k dani, zvláště pak holdingových společností¹¹, stát se členy skupiny pro účely DPH může pomoci zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Takovou výhodou může být podle Irska možnost uložit holdingové společnosti společnou a nerozdílnou odpovědnost, pokud obchodní členové skupiny mají problémy s placením DPH, kterou dluží.

27. Irsko konečně popírá relevantnost judikatury, o kterou se Komise opírá. Otázka, zda členy skupiny pro účely DPH mohou být pouze osoby povinné k dani, nebyla před Soudním dvorem ve věci *Ampliscientifica* projednávána. Pokud jde o stanovisko Van Gervena ve věci *Polystar*, Irsko uvádí, že se Soudní dvůr rozhodl neřídít se stanoviskem generálního advokáta v žádné z těchto věcí ani ve svých posledních rozsudcích ve věcech C-155/94, *Wellcome Trust*¹² nebo C-80/95, *Harnas a Helm*¹³.

6 — Komise tvrdí, že pokud si členský stát přeje při sledování tohoto cíle odchýlit se od běžných ustanovení směrnice o DPH, musí dodržet postup stanovený v článku 395 směrnice o DPH.

7 — Rozsudek ze dne 22. května 2008 (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, bod 19).

8 — Generální advokát Van Gerven došel v bodě 9 svého stanoviska k následujícímu závěru: „Otázkou, která vzniká, je, zda tato možnost opravňuje členský stát zacházet se dvěma osobami, které jsou navzájem úzce propojeny, jako s jedinou osobou povinnou k dani, je-li prokázáno, že jedna z těchto osob nevykonává žádnou z ‚ekonomických činností‘ ve smyslu článku 4 směrnice. Podle mého názoru musí být na tuto otázku odpovězeno záporně.“ Stanovisko ze dne 24. dubna 1991 (C-60/90, Recueil, s. I-3111).

9 — Irsko odkazuje na čl. 15 odst. 1 Value Added Tax Consolidation Act 2010, který vyžaduje, aby alespoň jedním z členů skupiny pro účely DPH byla osoba povinná k dani pro účely hlavy II směrnice o DPH.

10 — Irsko dále vyvrací argument, že opatření založená na článku 11 musí být přijata na základě článku 395 směrnice o DPH.

11 — Pokud jde o holdingové společnosti z pohledu DPH, například viz rozsudky ze dne 20. června 1991, *Polysar* (C-60/90, Recueil, s. I-3111), a ze dne 29. října 2009, *SKF* (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413).

12 — Ve věci *Wellcome Trust* se jednalo o to, zda pojem „hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán tak, že zahrnuje činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů správcem v rámci správy aktiv charitativního fondu (rozsudek ze dne 20. června 1996, C-155/94, Recueil, s. I-3013).

13 — Věc *Harnas a Helm* se týkala otázky, zda musí být čl. 4 odst. 2 šesté směrnice vykládán tak, že pouhé nabytí vlastnictví dluhopisů a jejich držení, jež nejsou podnikatelskou činností, a získávání z příjmu z nich není považováno za hospodářské činnosti, na základě kterých získávají dotyčné osoby status osob povinných k dani (rozsudek ze dne 6. února 1997, C-80/95, Recueil, s. I-745).

VI – Analýza

28. Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro určení smyslu ustanovení práva Evropské unie třeba vzít v úvahu zároveň jeho cíle, kontext a znění¹⁴. Nejprve posoudím znění článku 11 ve světle jeho legislativní historie a poté přezkoumám jeho kontext a cíle.

A – Legislativní historie a znění

29. V roce 1967 zavedla druhá směrnice o DPH do práva EU seskupení pro účely DPH. Bod 2 přílohy A druhé směrnice o DPH¹⁵ umožňoval členským státům považovat za jedinou osobu povinnou k dani samostatné nezávislé osoby splňující v ní stanovené podmínky. Později byla tato možnost upravena šestou směrnicí o DPH¹⁶, a naposledy současnou směrnicí o DPH. Nicméně forma této možnosti se změnami směrnic měnila.

30. Bod 2 přílohy A druhé směrnice o DPH členským státům umožňoval „nepovažovat osoby, které jsou sice z právního hlediska nezávislé, avšak navzájem jsou organicky propojeny hospodářskými, finančními, nebo organizačními vazbami, za samostatné osoby povinné k dani, ale za jedinou osobu povinnou k dani“ (*neoficiální překlad*). Použití slova „samostatné“ znamenalo, že členské státy měly možnost zacházet s osobami povinným k dani samostatně nebo jako s jednou osobou povinnou k dani. Stejný význam měla francouzská i německá verze druhé směrnice o DPH.

31. Avšak šestá směrnice o DPH obsahovala změnu znění ustanovení o seskupení pro účely DPH. Relevantní ustanovení této směrnice, konkrétně druhý pododstavec čl. 4 odst. 4, nijak nehovořil o členech skupiny pro účely DPH jako o „samostatných“ osobách povinných k dani, ale pouze jako o „osobách“¹⁷.

32. Změna byla znatelnější v jazykových verzích šesté směrnice, ve kterých je použito rozdílné slovo pro „taxable person [osoba povinná k dani]“ a pro „person [osoba]“. Jedním z příkladů je francouzská verze. Prvně uvedené slovo se překládá jako „assujeti [osoba povinná k dani]“, zatímco druhé slovo se překládá jako „personne [osoba]“.

33. Znění článku 11 přepracované směrnice o DPH se zdá být ve většině jazykových verzí stejné, s výjimkou anglické verze¹⁸. V anglické verzi bylo před slovo „person [osoba]“ přidáno slovo „any [...]“, což má podle irské a finské vlády a vlády Spojeného království sloužit pouze ke zdůraznění toho, že „person [osoba]“ patří do skupiny pro účely DPH nemusí být osobou povinnou k dani.

34. Ve světle legislativní historie pokládám za obtížné přijmout argumenty Komise. Jak uvedlo Irsko, kdekoli jinde ve směrnici o DPH se používá pojem „osoba povinná k dani“, nikoli „osoba“, jedná-li se o subjekt vykonávající ekonomické činnosti pro účely směrnice o DPH. I když není legislativní historie rozhodující, může naznačovat, že zákonodárce chtěl rozšířit škálu osob, které se mohou stát součástí seskupení pro účely DPH.

14 — Viz rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 23 a citovaná judikatura); a rovněž viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Oy (C-33/11A, bod 27).

15 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 71, s. 1303).

16 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

17 — Úplné znění druhého pododstavce čl. 4 odst. 4 šesté směrnice o DPH uvádí, že „[...] každý členský stát [může] považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

18 — Viz bod 3 odůvodnění směrnice o DPH: „Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny. Případy provedení takových změn jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“

35. Chtěl bych dále poznamenat, že dodání mezi osobami nepovinnými k dani nespadá do rozsahu působnosti směrnice o DPH bez ohledu na to, zda jsou tyto osoby součástí skupiny pro účely DPH, či nikoli. To znamená, že hypotetická obava Komise, že by skupiny pro účely DPH mohly být tvořeny pouze osobami nepovinnými k dani, je irelevantní.

36. Článek 11 směrnice o DPH tedy umožňuje členským státům považovat za jedinou osobu povinnou k dani právně nezávislé osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu, pokud jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Tento závěr je v souladu se zásadou právní jistoty, která je zvláště důležitá v daňových věcech, ve kterých se nejen osoby povinné k dani a daňové orgány, ale i členské státy musí spolehnout na jasné a přesné znění relevantního práva Evropské unie¹⁹. Proto navrhuji, aby byla žaloba Komise zamítnuta.

B – Cíle a kontext ustanovení upravujících seskupování pro účely DPH

37. Když bude Soudní dvůr souhlasit s výše uvedenou analýzou založenou na znění článku 11, nebude nezbytně nutné, aby dále posuzoval kontext a cíle tohoto ustanovení²⁰. K této problematice se však vyjádřím pro případ, že Soudní dvůr nebude s mým závěrem ohledně znění článku 11 souhlasit.

38. Důvodová zpráva k návrhu šesté směrnice o DPH uvádí, že „[...] v zájmu zjednodušení správy a potírání zneužívání daňového režimu (například rozdělením jednoho hospodářského subjektu na několik osob povinných k dani tak, aby pro každou z nich byl tento zvláštní systém výhodný) nebudou mít členské státy povinnost považovat za osoby povinné k dani osoby, jejichž ‚nezávislost‘ je pouze právní formalitou.“²¹ Z legislativní historie ustanovení, jež upravují skupiny pro účely DPH, nevyplývá žádný jiný cíl. Podle názoru Komise tyto cíle brání tomu, aby byly osoby nepovinné k dani začleněny do skupin pro účely DPH.

39. Aby bylo možné pochopit smysl seskupování pro účely DPH v rámci kontextu širšího režimu DPH, je třeba vzít v úvahu dopad, jaký mají skupiny pro účely DPH na daňovou neutralitu. To znamená posoudit praktické důsledky registrace skupiny pro účely DPH. Je to důležité, jelikož tyto důsledky mohou motivovat hospodářské subjekty k tomu, aby se zapojily do seskupení pro účely DPH za předpokladu, že jim platná vnitrostátní právní úprava poskytuje v tomto ohledu možnost²².

C – Možnost vytvářet seskupení pro účely DPH v širším kontextu režimu DPH

40. Vytvořením skupiny pro účely DPH vzniká pro účely DPH jediná osoba povinná k dani, která je ve všech ohledech srovnatelná s osobou povinnou k dani sestávající pouze z jednoho subjektu. Třebaže má seskupení pro účely DPH povahu zvláštního systému, nezavádí omezení ani nerozšiřuje práva osoby povinné k dani, jak je vymezena v článku 9 směrnice o DPH.

19 — Rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království (C-582/08, Sb. rozh. s. I-7195, body 49 až 51).

20 — Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Spojené království, zejména bod 51. Rovněž viz mé stanovisko v této věci, bod 52.

21 — Viz důvodová zpráva k návrhu šesté směrnice o DPH, COM(73)950, 20. červen 1973.

22 — Provedení možnosti vytváření skupin DPH se v praxi liší. V některých členských státech, ve kterých byla zavedena seskupení pro účely DPH, mají osoby povinnost splnit určité požadavky, zatímco v jiných zemích je jejich splnění dobrovolné.

41. Systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality za dvou podmínek: je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokrývá-li její oblast působnosti všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb²³. Režim DPH by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce²⁴. Funguje-li toto tzv. neutrální zdanění optimálně, nemělo by mít žádný dopad na hospodářskou soutěž ani na rozhodnutí hospodářských subjektů, která činí při organizování svých činností, jako je rozhodnutí o právní formě nebo organizační struktuře²⁵.

42. Vytvořením skupiny pro účely DPH vzniká daňová odpovědnost skupiny pro účely DPH a zaniká samostatná daňová odpovědnost těch z jejích členů, kteří byli pro účely DPH osobami povinnými k dani před připojením se k této skupině²⁶. Režim DPH vztahující se na plnění skupiny ve prospěch subjektů nepatřících do této skupiny i od těchto subjektů je srovnatelný s režimem DPH vztahujícím se na jedinou osobu povinnou k dani, která podniká individuálně. Plnění mezi jednotlivými členy skupiny, která tudíž zůstávají v rámci skupiny, jsou považována za plnění uskutečněná skupinou ve svůj prospěch. Interní plnění uvedené skupiny proto pro účely DPH neexistují.

43. Jedná-li skupina pro účely DPH v souladu s pravidly režimu DPH, nárok osob patřících do skupiny pro účely DPH na odpočet DPH za nákupy se nerozšiřuje²⁷. Tento nárok se nadále vztahuje na ta dodání, která jsou uskutečněna uvedenou skupinou pro účely činností podléhajících DPH. Členové skupiny pro účely DPH nejsou ani oprávněni odpočíst DPH z dodání uskutečněných pro účely činností osvobozených od DPH.

D – Účel ustanovení upravujících seskupování pro účely DPH

44. Ve světle účelu a kontextu seskupení pro účely DPH, které jsem shrnul výše, nemohu souhlasit s argumentem Komise, že osoby nepovinné k dani z nich musí být vyloučeny. Došel jsem k tomuto závěru z následujících důvodů.

45. Seskupení pro účely DPH nezískává ekonomický prospěch, je-li nákup uskutečněn pro účely činností podléhajících DPH, jelikož kupující má nárok odpočíst DPH odvedenou na vstupu. V takové situaci je v zásadě irelevantní, zda je nákup uskutečněn v rámci skupiny pro účely DPH bez DPH odvedené na vstupu nebo s DPH odvedenou na vstupu mimo tuto skupinu. Avšak vzhledem k tomu, že se k interním plněním uvedené skupiny pro účely DPH nepřehlíží, mohou seskupení pro účely DPH přinášet hospodářským subjektům výhody spojené s peněžními toky, pokud jde o činnosti podléhající DPH.

46. V určitých situacích mohou členové skupiny pro účely DPH získat ekonomický prospěch z toho, že patří do skupiny²⁸. To je podle mého názoru jednoduše nevyhnutelný důsledek vyplývající ze základní volby členského státu v oblasti daňové politiky povolit seskupení pro účely DPH.

47. Členství ve skupině pro účely DPH může být výhodné například v situaci, kdy člen uskutečňující nákup podléhající DPH neměl z toho důvodu, že jeho činnosti byly osvobozeny od DPH, nárok odpočíst žádnou DPH nebo pouze její část. Pokud takový člen uskuteční nákup od dodavatele mimo skupinu pro účely DPH, dojde k zaplacení DPH. Pokud však uskuteční nákup od jiného člena skupiny, pak k tomuto nedoručí.

23 — Viz bod 5 odůvodnění směrnice o DPH.

24 — Viz bod 7 odůvodnění směrnice o DPH.

25 — Terra, B. a Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, kapitola 7.3.

26 — Viz výše uvedený rozsudek *Ampliscentifica*, body 19 a 20.

27 — Viz shrnutí systému odpočtu daně v rozsudku ze dne 6. září 2012, *Tóth* (C-324/11, bod 25 a citovaná judikatura).

28 — Viz sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [COM(2009) 325 final], s. 11 a 12.

48. Nemá-li hospodářský subjekt nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, jež vznikla při nákupu, mohlo by být pro něj z ekonomického hlediska výhodné, aby sám dodával zboží nebo poskytoval služby. Například banka, která nemá nárok na odpočet DPH, by spíš mohla mít ekonomický prospěch ze zajišťování IT služeb potřebných pro její bankovní činnosti interně, než aby je nakupovala od třetí osoby. Existuje-li však možnost vytvořit seskupení pro účely DPH, může si zajistit své IT služby externě prostřednictvím dceřiné společnosti patřící do skupiny a nadále si uchovat tutéž výhodu.

49. Povinnost k DPH tedy nemůže mít a nemá žádný dopad na strukturu a fungování podnikatelských činností. Seskupení pro účely DPH nicméně umožňují členským státům zmenšit vliv, který má DPH na způsob, jakým se hospodářské subjekty organizují. Lze to provést tím, že se sníží rozdíl v nákladech mezi poskytováním in-house služby a jejím pořízováním od nezávislého poskytovatele se samostatnou právní subjektivitou. Seskupení pro účely DPH tedy podporuje daňovou neutralitu tím, že umožňuje vytvořit odpovídající podnikatelské struktury bez negativních dopadů, pokud jde o povinnost k DPH. Mimoto možnost učinit osoby nepovinné k dani členy skupiny pro účely DPH staví korporátní struktury, které zahrnují takové osoby, na roveň jiným korporátním strukturám. Příklad lze nalézt v takových skupinách společností, kde holdingová společnost vlastní většinový podíl ve všech ostatních společnostech skupiny.

50. Připomínám, že status osoby povinné k dani pro účely DPH je vymezován činností, nikoli právní formou. Činnosti členů skupin pro účely DPH musí být přezkoumány, aby byl určen praktický dopad seskupení pro účely DPH, pokud jde o daňovou neutralitu.

51. Například zařazení činností právně nezávislé holdingové společnosti pod zdanitelné nebo nezdanitelné v zásadě nezávisí na tom, zda tato společnost patří do skupiny pro účely DPH, či nikoli²⁹. Nicméně holdingová společnost patřící do skupiny pro účely DPH může nakupovat zdanitelné zboží a služby bez DPH, zatímco holdingová společnost nepatřící do skupiny pro účely DPH nemůže. Prostřednictvím svého členství ve skupině pro účely DPH se osoba nepovinná k dani stává subjektem podléhajícím právní úpravě DPH Evropské unie.

52. Podle mého názoru však není zvláštností, že osoba nepovinná k dani může patřit do skupiny pro účely DPH. Je tomu tak proto, že jakákoliv osoba povinná k dani může vykonávat činnosti spadající do rozsahu působnosti DPH a činnosti spadajících mimo tento rozsah působnosti³⁰. V tomto ohledu nelze činit rozdíl mezi běžnou osobou povinnou k dani a skupinou pro účely DPH.

53. Z pohledu daňové neutrality tudíž zahrnutí osob nepovinných k dani do skupiny pro účely DPH nemá žádný vliv na sledování cílů režimu seskupení pro účely DPH. Mimoto mám za to, že situace, ve které osoba nepovinná k dani má ekonomický prospěch z toho, že uskutečňuje v rámci skupiny pro účely DPH nákupy osvobozené od DPH, není odlišná od situace, ve které osoba povinná k dani vykonávající činnosti osvobozené od DPH může tím, že patří do skupiny pro účely DPH, nakupovat v rámci skupiny pro účely DPH zdanitelná dodání bez DPH.

54. Mám tudíž za to, že smysl seskupení pro účely DPH v rámci režimu DPH nepodporuje názor, podle něhož nemohou být osoby nepovinné k dani zahrnuty do skupin pro účely DPH podle článku 11 směrnice o DPH.

29 — Viz výše uvedený rozsudek Polysar, body 15 až 17.

30 — Viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, I-4295, bod 49), a ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 26). „Z informací předložených předkládajícím soudem vyplývá, že Securenta vykonává tři druhy činností, a sice zaprvé neehospodářské činnosti, které nespádají do rozsahu působnosti šesté směrnice, zadruhé hospodářské činnosti, které spadají do rozsahu působnosti této směrnice, ale které jsou od DPH osvobozeny, a zatřetí zdaněné hospodářské činnosti. Otázka, která tedy v tomto kontextu vyvstává, je zda a případně v jakém rozsahu má taková osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, kterou byly zatíženy výdaje, které nelze přiřadit k určitým výstupním činnostem.“

VII – Závěry

55. Z těchto důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl, že Irsko tím, že umožňuje osobám nepovinným k dani být členy skupiny pro účely daně z přidané hodnoty, neporušuje 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. Žalobu Komise je tedy třeba zamítnout, uložit Komisi náhradu nákladů řízení a rozhodnout, že členské státy vystupující jako vedlejší účastníci řízení ponесou vlastní náklady řízení.