



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 27. novembra 2012¹

Vec C-85/11

**Európska komisia
proti
Írsku**

„DPH — Články 9 a 11 smernice 2006/112/ES — Vnútroštátne predpisy, ktoré umožňujú nezdaniteľným osobám byť členmi skupín na účely DPH — Zlučiteľnosť s právom Únie v oblasti DPH“

I – Úvod

1. V tomto konaní sa Komisia domáha určenia, že Írsko si tým, že umožňuje nezdaniteľným osobám byť členmi skupiny na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) (jednej zdaniteľnej osoby na účely 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 (ďalej len „smernica o DPH“)².

2. Súbežne s týmto konaním Komisia podala žalobu o nesplnenie povinnosti proti Švédskemu kráľovstvu za porušenie článku 11 smernice o DPH, ale z odlišných dôvodov. Touto výhradou sa budem zaoberať v samostatných návrhoch.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH vymedzuje pojem zdaniteľná osoba na účely DPH takto:

„1 ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc 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.“

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1. Komisia podala podobné žaloby o nesplnenie povinnosti proti Českej republike, Dánskemu kráľovstvu, Fínskej republike, Holandskému kráľovstvu a Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska. Pozri veci Komisia/Česká republika (C-109/11), Komisia/Dánsko (C-95/11), Komisia/Fínsko (C-74/11), Komisia/Holandsko (C-65/11) a Komisia/Spojené kráľovstvo (C-86/11). Súdny dvor však obmedzil svoju žiadosť o návrhy generálneho advokáta na prejednávajúcu vec a na vec Komisia/Švédsko (C-480/10), v ktorej prednesiem svoje návrhy v ten istý deň ako tieto návrhy.

4. Článok 11 smernice o DPH stanovuje tieto pravidlá týkajúce sa zaobchádzania s viacerými osobami ako s jedným subjektom na účely správy dane (ďalej len „skupinová registrácia na účely DPH“):

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor 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.“

B – *Vnútroštátne právo*

5. § 15 konsolidačného zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 2010 (Value-Added Tax Consolidation Act 2010), ktorý je účinný pre zdaňovacie obdobia začínajúce 1. novembra 2010 alebo neskôr, stanovuje:³

„1. Bez toho, aby bol dotknutý odsek 2, ak daňoví komisári dospejú 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 považujú to za potrebné alebo vhodné na účely účinnej a efektívnej správy (vrátane výberu) dane, uvedení komisári môžu na účely tohto zákona, či už na základe žiadosti podanej v mene týchto osôb, alebo inak:

- a) písomným oznámením (označovaným v tomto § ako ‚skupinové oznámenie‘) každej z týchto osôb oznámiť, že ich považujú za jednu zdaniteľnú osobu (označovanú v tomto § ako ‚skupina‘), a takto upovedomené osoby sa následne považujú za členov skupiny, kým sa na ne vzťahuje tento odsek, ale vo vzťahu ku každému z členov skupiny sa uplatňuje § 65 a
 - i) jedna z týchto osôb, ktorú o tom komisári upovedomia, je zodpovedná za dodržiavanie ustanovení tohto zákona vo vzťahu k skupine a
 - ii) na základe toho sa určia všetky práva a povinnosti vyplývajúce z tohto zákona vo vzťahu k transakciám skupiny
- a
- b) vyvodiť spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť každej osoby v skupine za dodržiavanie tohto zákona a predpisov (vrátane ustanovení, ktoré vyžadujú platenie dane), ktoré sa vzťahujú na každú z týchto osôb, a uložiť jej sankcie podľa tohto zákona, ktoré by im mohli byť uložené, ak by každá takáto osoba bola povinná zaplatiť komisárom celú splatnú daň, okrem predpisov podľa tohto §, vo vzťahu ku každej takejto osobe:

...“

3 — V podstate zhodné ustanovenia boli predtým obsiahnuté v § 8 ods. 8 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1972 (Value Added Tax Act 1972), ktorý bol naposledy zmenený a doplnený zákonom o financiách z roku 2008 (Finance Act 2008).

III – Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdny dvorom

6. Dňa 18. septembra 2008 Komisia zaslala Írsku výzvu, v ktorej tvrdila, že viaceré ustanovenia írskych predpisov sú nezlučiteľné s článkami 9 a 11 smernice o DPH, lebo umožňujú nezdaniteľným osobám stať sa členom skupiny na účely DPH.

7. Írske orgány odpovedali listom z 27. januára 2009, v ktorom uviedli, že podľa ich názoru je írska právna úprava v súlade so smernicou o DPH.

8. Dňa 20. novembra 2009 Komisia zaslala Írsku odôvodnené stanovisko, v ktorom zopakovala svoje tvrdenia. Írsko odpovedalo listom z 19. januára 2010, v ktorom tvrdilo, že jeho výklad smernice o DPH je správny.

9. Komisia sa s odpoveďou Írska neuspokojila a podala prejednávajúcu žalobu o nesplnenie povinnosti, ktorá bola doručená Súdnemu dvoru 24. februára 2011. Dánske kráľovstvo, Česká republika, Fínska republika a Spojené kráľovstvo vstúpili do konania ako vedľajší účastníci na podporu Írska. Tieto členské štáty a Komisia sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 5. septembra 2012.

10. Írsko navrhuje, aby Súdny dvor zamietol žalobu ako neprípustnú, lebo predmet žalobného návrhu ide nad rámec výhrady, ktorú Komisia uviedla v konaní pred podaním žaloby. Írsko subsidiárne navrhuje zamietnuť žalobu ako nedôvodnú.

IV – O prípustnosti žaloby

11. Írsko tvrdí, že žalobný návrh Komisie predložený Súdnemu dvoru sa podstatne odlišuje od pôvodnej výhrady uvedenej vo výzve zaslanej Írsku. Írsko tvrdí, že pôvodná výhrada Komisie bola obmedzená na tvrdenie, že podľa správneho výkladu článkov 9 a 11 smernice o DPH sa nezdaniteľná osoba nemôže „pripojiť“ k skupine na účely DPH. Írsko ďalej tvrdí, že na túto výhradu odpovedalo vo svojej odpovedi na výzvu a že výhrada Komisie bola takto obmedzená aj v jej odôvodnenom stanovisku. V konaní pred Súdnym dvorom však Komisia tvrdí, že Írsko porušuje články 9 a 11 smernice o DPH „tým, že umožňuje nezdaniteľným osobám byť členmi skupiny na účely DPH“.

12. Írsko namieta, že ak by boli tvrdenia Komisie správne, Írsko by muselo nielen regulovať a kontrolovať vytváranie skupín na účely DPH s cieľom úplne vylúčiť nezdaniteľné osoby, ale tiež ďalej kontrolovať existujúce schválené skupiny. Podľa Írska to znamená, že tvrdenia uvádzané Komisiou majú širší rozsah ako tvrdenia, ktoré uviedla v konaní pred podaním žaloby, a Írsko počas uvedeného konania nemalo možnosť vyjadriť sa k dôsledkom širšie formulovanej výhrady, ktoré podľa Írska nie sú zanedbateľné.

13. Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora žaloba musí byť založená na tých istých dôvodoch a tvrdeniach ako odôvodnené stanovisko.⁴ Pokiaľ tvrdenie nebolo spomenuté v odôvodnenom stanovisku, nemožno ho vyhlásiť za prípustné v konaní pred Súdnym dvorom.

14. Ako však Súdny dvor poznamenal vo veci Komisia/Portugalsko (C-458/08), 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.⁵

4 — Pozri rozsudky z 11. júla 2002, Komisia/Španielsko (C-139/00, Zb. s. I-6407, bod 18 a citovaná judikatúra).

5 — Rozsudok z 18. novembra 2010 (Zb. s. I-11599, bod 44 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudok z 10. mája 2012, Komisia/Estónsko (C-39/10, body 24 až 26).

15. Toto konanie o nesplnenie povinnosti sa primárne týka výkladu článku 11 smernice o DPH. Prvý odsek článku 11 priznáva členským štátom možnosť považovať samostatné osoby za jednu zdaniteľnú osobu. Podľa druhého odseku článku 11 členský štát, ktorý využije možnosť upravenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

16. Uplatniteľnosť článku 11 smernice o DPH teda nezávisí od toho, či ide o pripojenie sa k skupine alebo členstvo v nej. Druhý odsek článku 11 jednoducho priznáva členským štátom právo prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani. Inak povedané, článok 11 smernice o DPH obsahuje taxatívne predpoklady považovania samostatných osôb za jednu zdaniteľnú osobu a práve táto otázka tvorí podstatu žaloby o nesplnenie povinnosti.

17. V prejednávanej veci preformulovanie výhrady v žalobe nemalo za následok rozšírenie, zmenu, a ani obmedzenie predmetu konania vymedzeného v odôvodnenom stanovisku. Toto preformulovanie nemalo nijaký vplyv na právo Írska na obhajobu, lebo žaloba podaná Komisiou je zameraná na to, kto môže byť členom skupiny na účely DPH, a nie na kontrolu takých skupín orgánmi členského štátu.

18. Skutočnosť, že v odôvodnenom stanovisku Komisie nebol vôbec odlišený prípad, keď sa nezdaniteľné osoby pripoja k skupine na účely DPH, od prípadu, keď nezdaniteľné osoby zostanú členmi takejto skupiny, teda neznamená, že Komisia uviedla nové tvrdenie, ktoré Súdny dvor nemôže posúdiť.

19. Námietku neprípustnosti preto treba zamietnuť.

V – Tvrdenia účastníkov konania

20. Spor medzi Komisiou a Írskom možno zhrnúť takto.

21. Komisia zastáva názor, že hoci v článku 11 smernice o DPH pred slovom „osoby“ nie je uvedené slovo „zdaniteľné“, v článku 11 smernice o DPH je implicitne vyjadrené, že toto ustanovenie sa vzťahuje len na „zdaniteľné osoby“ tak, ako sú vymedzené v článku 9 smernice o DPH. V opačnom prípade by skupina na účely DPH mohla pozostávať výlučne z nezdaniteľných osôb. Podľa Komisie pojem „skupinová registrácia“ znamená, že všetky osoby v skupine podľa článku 11 musia patriť do tej istej kategórie na účely DPH. Okrem toho vzhľadom na skutočnosť, že článok 11 stanovuje výnimku zo všeobecného pravidla, že každá zdaniteľná osoba sa má považovať za samostatnú jednotku, článok 11 sa má vykladať reštriktívne.

22. Komisia tvrdí, že jej výklad článku 11 smernice o DPH je v súlade s primárnymi cieľmi ustanovení o skupinovej registrácii na účely DPH, ktorými sú zjednodušenie správy daní a boj proti zneužívaniu. Zjednodušenie spočíva predovšetkým v oslobodení od administratívnej a účtovnej záťaže spojenej s podávaním samostatných individuálnych účtovných výkazov a daňových priznaní k DPH. Keďže len zdaniteľné osoby musia podávať také účtovné výkazy a daňové priznania, cieľ spočívajúci v zjednodušení nemôže odôvodniť začlenenie nezdaniteľných osôb do skupiny na účely DPH. V súvislosti s podvodmi je v dôvodovej správe k návrhu šiestej smernice o DPH spomenutý len cieľ spočívajúci v predchádzaní tomu, aby hospodárske subjekty využívali zdaňovacie limity rozdelením jedného podniku na viacero samostatných osôb. Komisia podľa všetkého naznačuje, že táto skutočnosť úplne vylučuje nezdaniteľné osoby. Komisia však ďalej tvrdí, že článok 11 nemožno použiť ako nástroj na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani⁶ napríklad umožnením začlenenia holdingových spoločností, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami podľa článku 9, do skupiny na účely DPH podľa článku 11.

6 — Komisia tvrdí, že ak sa členský štát chce odchýliť od štandardných ustanovení smernice o DPH na dosiahnutie tohto cieľa, musí dodržať postup stanovený v článku 395 smernice o DPH.

23. Komisia navyše tvrdí, že jej výhradu – hoci len nepriamo – podporuje judikatúra Súdneho dvora a najmä rozsudok vo veci *Ampliscientifica* (C-162/07). V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že uplatnenie režimu skupinovej registrácie na účely DPH má za následok umožnenie „osobám, najmä obchodným spoločnostiam, ktoré vykazujú finančné, hospodárske a organizačné prepojenia, aby prestali byť považované za odlišné zdaniteľné osoby DPH preto, aby sa považovali za jedinú zdaniteľnú osobu“. ⁷ Podľa názoru Komisie táto pasáž spolu s návrhmi, ktoré predniesol generálny advokát Van Gerven vo veci *Polysar* (C-60/90), ⁸ vyjadruje myšlienku, že len zdaniteľné osoby môžu byť členmi „jednej zdaniteľnej osoby“.

24. Írsko naopak zastáva názor, že článok 11 smernice o DPH sa má vykladať doslovne a použitie pojmu „osoby“ normotvorcom bez prívlastku „zdaniteľné“ bolo zámerné. Ak by normotvorca zamýšľal odkázať v článku 11 na zdaniteľné osoby, vložil by toto slovo do znenia prepracovanej smernice o DPH.

25. Írsko tvrdí, že pojem „skupinová registrácia“, o ktorý sa opiera Komisia, je len opisný a nie je použitý v samotnej smernici o DPH. Preto nemôže predstavovať základ výkladu článku 11 smernice o DPH. Okrem toho, hoci je teoreticky možné, aby sa skupina na účely DPH skladala výlučne z nezdaniteľných osôb, je to veľmi nepravdepodobné a navyše to írska právna úprava výslovne vylučuje. ⁹

26. Írsko tvrdí, že doplnenie druhého odseku do článku 11 smernice o DPH malo za následok rozšírenie účelu tohto ustanovenia s cieľom umožniť členským štátom prijať opatrenia v súvislosti so skupinami na účely DPH určené na boj proti zneužívaniu, zjednodušenie zaobchádzania na účely DPH a zabránenie daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani. ¹⁰ Írsko tvrdí, že ak sa nezdaniteľným osobám, osobitne holdingovým spoločnostiam, ¹¹ umožní, aby boli členmi skupiny na účely DPH, môže to podporiť zabránenie daňovým únikom a/alebo vyhýbaniu sa dani. Medzi takéto výhody podľa Írska patrí možnosť vyvodiť spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť holdingovej spoločnosti, ak členovia skupiny, ktorí vykonávajú podnikateľskú činnosť, majú ťažkosti s platením splatnej DPH.

27. Írsko napokon spochybňuje relevantnosť judikatúry, na ktorú sa odvoláva Komisia. Súdny dvor sa vo veci *Ampliscientifica* nezaoberal otázkou, či členmi skupiny na účely DPH môžu byť len zdaniteľné osoby. Pokiaľ ide o návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Van Gerven vo veci *Polysar*, Írsko poznamenáva, že Súdny dvor sa nestotožnil s návrhmi generálneho advokáta ani v uvedenej veci, ani vo svojich neskorších rozsudkoch vo veciach *Wellcome Trust* (C-155/94) ¹² a *Harnas & Helm* (C-80/95) ¹³.

7 — Rozsudok z 22. mája 2008 (Zb. s. I-4019, bod 19).

8 — Generálny advokát Van Gerven v bode 9 svojich návrhov dospel k záveru, že „otázkou, ktorá vzniká, je, či táto možnosť dovoľuje členskému štátu považovať dve osoby, ktoré sú navzájom úzko prepojené, za jednu zdaniteľnú osobu, ak sa preukáže, že jedna z týchto osôb nevykonáva nijaké ‚hospodárske činnosti‘ v zmysle článku 4 smernice. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať záporne.“ (Zb. s. I-3111).

9 — Írsko poukazuje na článok 15 ods. 1 konsolidačného zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 2010, ktorý vyžaduje, aby aspoň jeden z členov skupiny na účely DPH bol zdaniteľnou osobou na účely hlavy III smernice o DPH.

10 — Írsko navyše popiera tvrdenie, že opatrenia založené na článku 11 musia byť prijaté na základe článku 395 smernice o DPH.

11 — Pokiaľ ide o holdingové spoločnosti z hľadiska DPH, pozri napríklad rozsudky *Polysar* (už citovaný) a z 29. októbra 2009, *SKF* (C-29/08 Zb. s. I-10413).

12 — Rozsudok z 20. júna 1996 (Zb. s. I-3013). Vo veci *Wellcome Trust* išlo o to, či sa pojem hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice má vykladať tak, že zahŕňa činnosť spočívajúcu v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov zvereneckým správcom v rámci správy majetku charitatívneho zvereneckého fondu.

13 — Rozsudok zo 6. februára 1997 (Zb. s. I-745). Vec *Harnas & Helm* sa týkala otázky, či sa má článok 4 ods. 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že samotné nadobudnutie vlastníckeho práva k dlhopisom a ich držba, čo sú činnosti, ktoré neslúžia na vykonávanie nijakej podnikateľskej činnosti, a poberanie výnosov z nich sa nemajú považovať za hospodárske činnosti, ktoré dotknutej osobe priznávajú postavenie zdaniteľnej osoby.

VI – Analýza

28. Na úvod je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri určovaní významu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť jeho ciele, kontext, ako aj znenie.¹⁴ Najprv posúdim znenie článku 11 so zreteľom na jeho legislatívny vývoj a následne preskúmam jeho kontext a ciele.

A – Legislatívny vývoj a znenie

29. V roku 1967 bola skupinová registrácia na účely DPH zavedená do práva Únie druhou smernicou o DPH. Bod 2 prílohy A druhej smernice o DPH¹⁵ umožňoval členským štátom považovať za jednu zdaniteľnú osobu samostatné a nezávislé osoby spĺňajúce predpoklady, ktoré v ňom boli stanovené. Táto možnosť bola neskôr upravená šiestou smernicou o DPH¹⁶ a naposledy súčasnou smernicou o DPH. Jej forma sa však v procese zmien a doplnení zmenila.

30. Bod 2 prílohy A druhej smernice o DPH umožňoval členským štátom „nepovažovať osoby, ktoré sú z právneho hľadiska síce nezávislé, ale sú navzájom prirodzene prepojené ekonomickými, finančnými alebo organizačnými vzťahmi, za samostatné zdaniteľné osoby, ale za jednu zdaniteľnú osobu“ [*neoficiálny preklad*]. Použitie slova „samostatné“ znamenalo, že členské štáty majú možnosť považovať zdaniteľné osoby za samostatné zdaniteľné osoby alebo za jednu zdaniteľnú osobu. Ten istý význam bol vyjadrený vo francúzskej a nemeckej verzii druhej smernice o DPH.

31. Šiesta smernica o DPH však priniesla zmenu v znení ustanovenia o skupinovej registrácii na účely DPH. Relevantné ustanovenie tejto smernice, konkrétne článok 4 ods. 4 druhý pododsek, neoznačoval členov skupiny na účely DPH ako „samostatné“ zdaniteľné osoby, ale len ako „osoby“.¹⁷

32. Táto zmena bola viditeľnejšia v jazykových verziách šiestej smernice, v ktorých sa „zdaniteľná osoba“ a „osoba“ označujú iným slovom. Príkladom je francúzska verzia. „Zdaniteľná osoba“ sa v nej označuje ako „assujetti“, zatiaľ čo „osoba“ sa označuje ako „personne“.

33. Zdá sa, že znenie článku 11 prepracovanej smernice o DPH je vo väčšine jazykových verzií – s výnimkou anglickej verzie – rovnaké.¹⁸ V anglickej verzii bolo pred slovo „persons“ („osoby“) doplnené slovo „any“, ktoré podľa írskej vlády, fínskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva slúži len na zdôraznenie skutočnosti, že „osoba“, ktorá patrí do skupiny na účely DPH, nemusí byť zdaniteľnou osobou.

34. Vzhľadom na tento legislatívny vývoj je podľa môjho názoru ťažké prijať tvrdenia Komisie. Ako zdôraznilo Írsko, inde v smernici o DPH bol na označenie subjektu, ktorý vykonáva ekonomickú činnosť na účely smernice o DPH, použitý pojem „zdaniteľná osoba“ a nie „osoba“. Hoci legislatívny vývoj nie je rozhodujúci, môže naznačovať, že normotvorca chcel rozšíriť okruh subjektov, ktoré sa môžu podieľať na skupinovej registrácii na účely DPH.

14 — Pozri rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 23 a citovanú judikatúru); pozri tiež rozsudok z 19. júla 2012, A Oy (C-33/11, bod 27).

15 — Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych poriadkov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Štruktúra a postupy uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303).

16 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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).

17 — Úplné znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice stanovuje: „...každý členský štát [môže] považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu [jednu zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami“.

18 — Pozri odôvodnenie 3 smernice o DPH: „Je vhodné prepracovať štruktúru a znenie smernice s cieľom zabezpečiť, aby v súlade so zásadou lepšej právnej úpravy boli ustanovenia uvedené jasne a prehľadne, aj keď to v zásade neprinesie podstatné zmeny platných právnych predpisov. S procesom prepracovania však súvisí malý počet zásadných zmien a doplnení, ktoré by sa preto mali vykonať. Všetky vykonané zmeny a doplnenia sa kompletne uvádzajú v ustanoveniach o transpozícii a nadobudnutí účinnosti.“

35. Navyše poznamenávam, že dodávky medzi nezdaniteľnými osobami nespádajú do pôsobnosti smernice o DPH bez ohľadu na to, či tieto osoby tvoria skupinu na účely DPH. To znamená, že hypotetická obava Komisie, že skupina na účely DPH by mohla pozostávať výlučne z nezdaniteľných osôb, nie je relevantná.

36. Preto článok 11 smernice o DPH umožňuje členským štátom považovať za „jednu zdaniteľnú osobu“ všetky právne nezávislé osoby usadené na území daného členského štátu, pokiaľ sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Tento záver je v súlade so zásadou právnej istoty, ktorá má osobitný význam v oblasti zdaňovania, v ktorej sa nielen zdaniteľné osoby a daňové orgány, ale aj členské štáty musia opierať o jasné a presné znenie relevantných predpisov Únie.¹⁹ Preto navrhujem zamietnuť žalobu Komisie.

B – Ciele a kontext ustanovení o skupinovej registrácii na účely DPH

37. Ak by sa Súdny dvor stotožnil s vyššie uvedenou analýzou založenou na znení článku 11, nemusel by ďalej posudzovať jeho kontext a ciele.²⁰ Pre prípad, ak by sa Súdny dvor nestotožnil s mojím návrhom týkajúcim sa znenia článku 11, však túto otázku rozoberiem.

38. V dôvodovej správe k návrhu šiestej smernice o DPH sa uvádza, že „... v záujme zjednodušenia správy daní alebo boja proti zneužívaniu (napr. rozdelenie jedného hospodárskeho subjektu na viaceré zdaniteľné osoby, aby pre každú z nich mohol platiť osobitný režim) členské štáty nebudú povinné považovať za zdaniteľné osoby tie osoby, ktorých „nezávislosť“ je len právnou formalitou“²¹. Z legislatívneho vývoja ustanovení o skupinovej registrácii na účely DPH nevyplývajú nijaké iné ciele. Podľa Komisie tieto ciele bránia začleneniu nezdaniteľných osôb do skupín na účely DPH.

39. Na pochopenie účelu skupinovej registrácie na účely DPH v kontexte širšieho systému DPH je potrebné vziať do úvahy vplyv skupín na účely DPH na daňovú neutralitu. To si vyžaduje posúdenie praktických dôsledkov registrácie skupiny na účely DPH. Je to dôležité, lebo tieto dôsledky môžu poskytnúť motiváciu pre hospodárske subjekty, aby sa podieľali na skupinovej registrácii na účely DPH, pokiaľ podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy majú v tejto súvislosti možnosť voľby.²²

C – Možnosť skupinovej registrácie na účely DPH v širšom kontexte systému DPH

40. Vytvorenie skupiny na účely DPH má za následok vznik jednej zdaniteľnej osoby na účely DPH, ktorá je zo všetkých hľadísk porovnateľná so zdaniteľnou osobou, ktorú tvorí len jeden subjekt. Bez ohľadu na to, že skupinová registrácia na účely DPH má povahu osobitného režimu, nezavádza obmedzenia ani nerozširuje práva zdaniteľnej osoby vymedzenej v článku 9 smernice o DPH.

41. Systém DPH je najjednoduchší a najneutrálnejší, keď sú splnené dve podmienky: keď sa daň vyberá čo najvšeobecnejším spôsobom a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie, ako aj na poskytovanie služieb.²³ Systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez

19 — Rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-582/08, Zb. s. I-7195, body 49 až 51).

20 — Tamže, najmä bod 51. Pozri tiež bod 52 návrhov, ktoré som predniesol v uvedenej veci.

21 — Pozri dôvodovú správu k návrhu šiestej smernice o DPH [KOM(73) 950 z 20. júna 1973].

22 — Praktické uplatňovanie možnosti skupinovej registrácie na účely DPH je rôzne. V niektorých členských štátoch, ktoré zaviedli skupinovú registráciu na účely DPH, je takáto registrácia povinná pre osoby, ktoré spĺňajú požiadavky, a v iných je dobrovoľná.

23 — Pozri odôvodnenie 5 smernice o DPH.

ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.²⁴ Toto takzvané neutrálne zdanenie by pri optimálnom fungovaní nemalo ovplyvňovať hospodársku súťaž ani rozhodnutia, ktoré hospodárske subjekty prijímajú pri organizovaní svojej činnosti, ako je právna forma alebo organizačná štruktúra.²⁵

42. Vytvorenie skupiny na účely DPH má za následok vznik daňovej zodpovednosti skupiny na účely DPH a zánik samostatnej daňovej zodpovednosti tých z jej členov, ktorí boli pred svojím vstupom do skupiny zdaniteľnými osobami na účely DPH.²⁶ Posudzovanie transakcií skupiny na účely DPH, ktoré pochádzajú od subjektov mimo skupiny alebo sú im určené, je porovnateľné s posudzovaním jednej zdaniteľnej osoby, ktorá vykonáva svoju činnosť samostatne, na účely DPH. Transakcie medzi jednotlivými členmi skupiny, ktoré teda zostávajú vnútri skupiny, sa považujú za transakcie uskutočnené skupinou pre vlastnú potrebu. Vnútorné transakcie skupiny na účely DPH teda z hľadiska DPH neexistujú.

43. Keď skupina na účely DPH postupuje v súlade s pravidlami systému DPH, právo osôb patriacich do skupiny na účely DPH na odpočet DPH za nadobudnutie tovaru alebo služieb nie je rozšírené.²⁷ Toto právo sa ďalej vzťahuje len na tie dodávky, ktoré uskutočňuje na účely činností podliehajúcich DPH skupina na účely DPH. Členovia skupiny na účely DPH tiež nie sú oprávnení odpočítať DPH z dodávok uskutočnených na účely činností oslobodených od DPH.

D – Účel ustanovení o skupinovej registrácii na účely DPH

44. Vzhľadom na účel a kontext skupinovej registrácie na účely DPH, ktoré som načrtol vyššie, nemôžem súhlasiť s tvrdením Komisie, že nezdaniteľné osoby sa na nej nesmú podieľať. K týmto záverom som dospel na základe nižšie uvedených dôvodov.

45. Skupinová registrácia na účely DPH neprináša ekonomické výhody v prípade nadobudnutia tovaru alebo služby na účely činností podliehajúcich DPH, keďže nadobúdateľ je oprávnený odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. V takom prípade je v zásade irelevantné, či k nadobudnutiu dôjde v rámci skupiny na účely DPH bez DPH zaplatenej na vstupe alebo s DPH zaplatenou na vstupe od subjektu mimo skupiny na účely DPH. Keďže sa však vnútorné transakcie skupiny na účely DPH z hľadiska DPH nezohľadňujú, skupinová registrácia na účely DPH môže priniesť výhody v oblasti peňažných tokov pre hospodárske subjekty, pokiaľ ide o činnosti, ktoré podliehajú DPH.

46. Členovia skupiny na účely DPH môžu v určitých situáciách získať ekonomické výhody zo svojho členstva v skupine.²⁸ Podľa môjho názoru to je len nevyhnutný dôsledok základného rozhodnutia členského štátu v oblasti fiškálnej politiky umožniť skupinovú registráciu na účely DPH.

47. Členstvo v skupine na účely DPH môže byť výhodné napríklad v situácii, keď by člen, ktorý nadobúda tovar alebo službu podliehajúcu DPH, vzhľadom na to, že jeho činnosti sú oslobodené od DPH, vôbec nemal právo odpočítať DPH alebo nemal právo na odpočet DPH v celom rozsahu. Ak takýto člen nadobudne tovar alebo službu od dodávateľa mimo skupiny na účely DPH, vznikne mu povinnosť zaplatiť DPH. Ak ho však nadobudne od iného člena skupiny, povinnosť zaplatiť DPH nevznikne.

24 — Pozri odôvodnenie 7 smernice o DPH.

25 — TERRA, B., KAJUS, J.: *A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2012, kapitola 7.3.

26 — Pozri rozsudok Ampliscientifica (už citovaný, body 19 a 20).

27 — Pokiaľ ide o zhrnutie systému odpočtu, pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, bod 25 a citovanú judikatúru).

28 — Pozri oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa článku 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [KOM(2009) 325 v konečnom znení], s. 11 a 12.

48. Ak hospodársky subjekt nemá nárok na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za nadobudnutie tovaru alebo služby, môže byť pre neho ekonomicky výhodné, aby sám tento tovar vyrobil alebo sám túto službu poskytol. Napríklad banka, ktorá nemá nárok na odpočet DPH, môže získať hospodársku výhodu, ak si sama poskytuje služby v oblasti informačných technológií potrebné pre svoje bankové činnosti namiesto toho, aby ich odoberala od tretej osoby. Ak však existuje možnosť skupinovej registrácie na účely DPH, môže zadať poskytovanie svojich služieb v oblasti informačných technológií pobočke, ktorá je súčasťou skupiny, a tiež získať rovnakú výhodu.

49. Zodpovednosť za DPH teda môže mať a skutočne má vplyv na štruktúru a fungovanie podnikateľských činností. Skupinová registrácia na účely DPH však umožňuje členským štátom znížiť vplyv DPH na spôsob, akým hospodárske subjekty organizujú svoju činnosť. Možno to dosiahnuť znížením rozdielu v nákladoch medzi poskytnutím služby v rámci subjektu a jej odberom od závislého dodávateľa s vlastnou právnou subjektivitou. Skupinová registrácia na účely DPH teda podporuje daňovú neutralitu tým, že umožňuje vytvoriť primerané podnikateľské štruktúry bez nepriaznivých dôsledkov týkajúcich sa zodpovednosti za DPH. Okrem toho možnosť začlenenia nezdaniteľných osôb do skupiny na účely DPH stavia podnikateľské štruktúry, ktoré zahŕňajú také osoby, do rovnakej pozície ako iné podnikateľské štruktúry. Príkladom sú také skupiny spoločností, v ktorých holdingová spoločnosť vlastní väčšinové podiely vo všetkých ostatných spoločnostiach skupiny.

50. Pripomínam, že postavenie subjektu ako zdaniteľnej osoby na účely DPH určuje jeho činnosť, a nie právna forma. Treba preskúmať činnosti členov skupín na účely DPH s cieľom určiť praktický účinok skupinovej registrácie na účely DPH z hľadiska daňovej neutrality.

51. Napríklad povaha činností právne nezávislej holdingovej spoločnosti ako zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osoby v zásade nezávisí od toho, či je táto spoločnosť súčasťou skupiny na účely DPH.²⁹ Holdingová spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny na účely DPH, však môže nadobudnúť tovary a služby podliehajúce dani bez DPH, zatiaľ čo holdingová spoločnosť, ktorá nie je súčasťou skupiny na účely DPH, ich nemôže nadobudnúť bez DPH. Keď sa nezdaniteľná osoba stane členom skupiny na účely DPH, stane sa subjektom, ktorý sa riadi pravidlami Únie v oblasti DPH.

52. Podľa môjho názoru však nie je neprirodzené, že nezdaniteľné osoby môžu patriť do skupiny na účely DPH. Je to tak preto, lebo každá zdaniteľná osoba môže vykonávať činnosti, ktoré spadajú do pôsobnosti DPH, a činnosti, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH.³⁰ V tejto súvislosti nemožno vôbec odlišiť obyčajnú zdaniteľnú osobu od skupiny na účely DPH.

53. Z hľadiska daňovej neutrality teda začlenenie nezdaniteľných osôb do skupiny na účely DPH nemá nijaký vplyv na sledovanie cieľov systému skupinovej registrácie na účely DPH. Okrem toho situácia, v ktorej nezdaniteľná osoba získava ekonomickú výhodu tým, že nadobúda tovar alebo služby bez zaplatenia DPH v rámci skupiny na účely DPH, sa podľa môjho názoru neodlišuje od situácie, v ktorej zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva činnosti oslobodené od DPH, môže v dôsledku svojho členstva v skupine DPH nadobúdať tovar alebo služby podliehajúce dani bez zaplatenia DPH od subjektov v rámci skupiny na účely DPH.

54. V konečnom dôsledku sa domnievam, že účel skupinovej registrácie na účely DPH v rámci režimu DPH nepodporuje názor, že nezdaniteľné osoby nemôžu byť členmi skupín na účely DPH podľa článku 11 smernice o DPH.

29 — Pozri rozsudok Polysar (už citovaný, body 15 až 17).

30 — Pozri rozsudky z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 49), a z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 26), v ktorom sa uvádza: „z informácií, ktoré predložil vnútroštátny súd, vyplýva, že spoločnosť Securenta vykonáva tri typy činností, a to po prvé činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami a nepatria do pôsobnosti šiestej smernice o DPH, po druhé činnosti, ktoré sú hospodárskymi činnosťami a v dôsledku toho patria do pôsobnosti tejto smernice, sú však od DPH oslobodené, a po tretie zdaniteľné hospodárske činnosti. V tomto kontexte teda vzniká otázka, či, a v prípade potreby, v akom rozsahu je táto zdaniteľná osoba oprávnená vykonať odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ktorá vznikla v spojení s výdavkami, ktoré nie je možné priradiť k žiadnym osobitným činnostiam na výstupe.“

VII – Návrh

55. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor určil, že Írsko tým, že umožňuje nezdaniteľným osobám byť členmi skupiny na účely dane z pridanej hodnoty, neporušilo 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. V dôsledku toho je potrebné zamietnuť žalobu Komisie, uložiť jej povinnosť nahradiť trovy konania a rozhodnúť, že členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú svoje vlastné trovy konania.