

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

25. dubna 2013(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – Směrnice 2006/112/ES – Článek 11 – Vnitrostátní právní úprava omezující možnost vytvářet skupiny osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, na podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví“

Ve věci C-480/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 5. října 2010,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a K. Simonssonem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Švédskému království, zastoupenému A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

podporovanému:

Irskem, zastoupeným D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, SC, a N. Traversem, BL,

Finskou republikou, zastoupenou H. Leppo, jako zmocněnkyní,

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

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

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. listopadu 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Švédské

království tím, že v praxi omezilo možnost vytvářet skupiny osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „skupina pro účely DPH“ a „DPH“), na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb, nespĺnilo povinnosti, které pro ně vyplývají ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úřvřst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

2 Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem [pro DPH] může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

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

Švédské právo

3 Článek 1 kapitoly 6a zákona o dani z přidané hodnoty (1994:200) [mervärdeskattelagen (1994:200)], dále jen „zákon o DPH“] stanoví:

„Pro účely použití tohoto zákona lze za podmínek uvedených v této kapitole považovat dvě nebo více hospodářských entit za jedinou hospodářskou entitu (skupinu pro účely DPH) a činnost vykonávanou skupinou pro účely DPH za jedinou činnost.“

4 Článek 2 kapitoly 6a uvedeného zákona stanoví:

„Členy skupiny pro účely DPH mohou být výlučně:

1. hospodářské entity podléhající orgánu finančního dohledu, které vyvíjejí činnost osvobozenou od daně z důvodu, že obrat z této činnosti je osvobozen od daně podle článku 9 nebo 10 kapitoly 3, a
2. hospodářské entity, jejichž hlavní činností je dodávání výrobků nebo poskytování služeb hospodářským entitám uvedeným v odstavci 1, nebo
3. hospodářské entity, které jsou komisionáři a komitenty v komisionářském vztahu ve smyslu kapitoly 36 zákona o dani z příjmů (1999:1229).“

5 Článek 9 kapitoly 3 švédského zákona o DPH osvobozuje od daně poskytování bankovních a finančních služeb a transakce spočívající v obchodování s cennými papíry nebo obdobné transakce.

6 Článek 10 kapitoly 3 téhož zákona od daně osvobozuje rovněž poskytování pojišťovacích a zajišťovacích služeb. Ze všech výše uvedených ustanovení vyplývá, že vytváření skupin pro účely DPH je v zásadě vyhrazeno podnikům ve finančním a pojišťovacím odvětví.

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

7 Vzhledem k tomu, že Komise byla toho názoru, že ustanovení zákona o DPH jsou v rozporu

s článkem 11 směrnice o DPH, jelikož omezují použití režimu týkajícího se skupin pro účely DPH na poskytovatele finančních služeb a pojišťovacích služeb, zaslala dne 23. září 2008 Švédskému království výzvu dopisem, ve které je vyzvala, aby předložilo vyjádření.

8 Švédské orgány v odpovědi na tuto výzvu dopisem ze dne 19. listopadu 2008 uvedly, že ustanovení zákona o DPH nejsou v rozporu se směrnicí o DPH.

9 Jelikož Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dne 20. listopadu 2009 odvodné stanovisko; na ně Švédské království odpovědělo dopisem ze dne 20. ledna 2010, v němž uvedlo, že trvá na názoru vyjádřeném v jeho odpovědi na uvedenou výzvu dopisem.

10 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 15. února a 6. července 2011 bylo povoleno vedlejší ústavenství Finské republiky a Irsko na podporu návrhových žádání Švédského království.

K žalobě

K přípustnosti

Argumentace účastníků řízení

12 Švédské království uvádí, že se Komise na podporu své žaloby dovolává zásady rovného zacházení, zatímco ve svém odvodném stanovisku uvedla, že způsob, kterým vykládá článek 11 směrnice o DPH, vyplývá ze zásady daňové neutrality. Ve své duplice tvrdí, že předemť sporu tím byl rozšířen, a tudíž změn.

13 Finská republika se domnívá, že postup před zahájením soudního řízení a projednávaná žaloba neumožní jasně určit, zda Komise Švédskému království vytýká porušení zásady daňové neutrality, nebo porušení zásady rovného zacházení. Připomíná, že podle judikatury Soudního dvora skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musejí vyplývat uceleně a srozumitelně z textu samotné žaloby, a dále, že předemť sporu je vymezen postupem před zahájením soudního řízení, a musí být tedy založen na stejném odvodnění a žalobních důvodech jako odvodné stanovisko.

14 Komise v odpovědi na tuto argumentaci tvrdí, že skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, uceleně a srozumitelně vyplývají z jejího návrhu. Komise nezpochybuje, že švédské podniky vykonávající činnost ve finančním a pojišťovacím odvětví, nesoutěží s ostatními švédskými podniky činnými v jiných odvětvích, a připouští tedy, že zásada daňové neutrality, které se dovolávala v rámci postupu před zahájením soudního řízení, není v projednávané věci použitelná. Nicméně se domnívá, že nerozšířila nebo nezmenila předemť sporu ve srovnání s odvodným stanoviskem tím, že na podporu své žaloby předkládá argument vycházející z porušení zásady rovného zacházení.

Závěry Soudního dvora

15 Je třeba připomenout, že hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musejí uceleně a srozumitelně vyplývat z textu samotné žaloby (viz zejména rozsudek ze dne 24. března 2011, Komise v. Španělsko, C-400/08, s. I-1915, bod 36 a citovaná judikatura). V projednávané věci žaloba Komise, ze které jasně vyplývá, že se Komise na podporu své žaloby nedovolává zásady daňové neutrality, nýbrž porušení zásady rovného zacházení, tomuto požadavku odpovídá.

16 Rovněž je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je předemť žaloby podané na

základ? ?látku 258 SFEU vymezen postupem p?ed zahájením soudního ?ízení stanoveným v tomto ustanovení. Žaloba tedy musí být založena na stejném od?vodn?ní a stejných žalobních d?vodech, jako jsou od?vodn?ní a žalobní d?vody, kterých se dovolává od?vodn?né stanovisko. Tento požadavek nicmén? nem?že vést až k vyžadování dokonalé shody mezi zn?ním vytykánych skute?ností ve výroku od?vodn?ného stanoviska a návrhovými žádáními v žalob? ve všech p?ípadech, pokud p?edm?t sporu, tak jak byl vymezen v od?vodn?ném stanovisku, nebyl rozší?en nebo zm?n?n (zejména viz rozsudky ze dne 11. ?ervence 2002, Komise v. Špan?lsko, C-139/00, Sb. rozh. s. I-6407, body 18 a 19, jakož i ze dne 18. ?ervence 2010, Komise v. Portugalsko, C-458/08, Sb. rozh. s. I-11599, body 43 a 44).

17 Z ustálené judikatury krom? toho vyplývá, že zásada da?ové neutrality p?edstavuje v oblasti DPH vyjád?ení zásady rovného zacházení, která vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišn?, není-li taková odlišnost objektivn? od?vodn?na. Nicmén?, zatímco o porušení zásady da?ové neutrality lze uvažovat pouze mezi konkuren?ními hospodá?skými subjekty, porušení obecné zásady rovného zacházení se m?že v da?ové oblasti vyzna?ovat dalšími typy diskriminace postihující hospodá?ské subjekty, které nejsou nutn? v sout?žním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci z jiného hlediska (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. I-2283, body 49 a 51).

18 Z toho vyplývá, že se zásada rovného zacházení v da?ové oblasti neshoduje se zásadou da?ové neutrality. Komise proto tím, že ve své žalob? zejména tvrdila, že zákon o DPH není v rozsahu, v n?mž omezuje možnost vytvá?ení skupin pro ú?ely DPH na podniky ve finan?ním a pojiš?ovacím odv?tví, slu?itelný se zásadou rovného zacházení, zatímco v od?vodn?ném stanovisku se v tomto ohledu dovolávala zásady da?ové neutrality, rozší?ila p?edm?t sporu.

19 Proto je žaloba Komise nep?ípustná v rozsahu, v n?mž je založena na porušení zásady rovného zacházení. Ve zbývající ?ásti je p?ípustná.

K v?ci samé

Argumentace ú?astník? ?ízení

20 Komise je toho názoru, že ustanovení zákona o DPH jsou v rozporu s ?lánkem 11 sm?rnice o DPH, jelikož jejich p?sobnost je omezena na podniky ve finan?ním a pojiš?ovacím odv?tví.

21 Komise tvrdí, že vnitrostátní režim týkající se skupin pro ú?ely DPH se musí vztahovat na všechny podniky usazené v doty?ném ?lenském státu bez ohledu na typ ?inností, které provozují. Vzhledem k tomu, že spole?ný systém DPH je systémem jednotným, musí mít zavedení zvláštního režimu v rámci tohoto systému podle Komise v zásad? obecné použití.

22 Tento výklad ?látku 11 sm?rnice o DPH je podle Komise podpo?en samotným zn?ním tohoto ustanovení, ve kterém nic nenasvd?uje tomu, že by ?lenský stát mohl omezit použití režimu, který stanoví, na podniky v ur?itém odv?tví. Je mimoto v souladu s cílem tohoto ustanovení, kterým je, jak je uvedeno v d?vodové zpráv? [COM(73) 950 final] k šesté sm?rnici Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), umožnit ?lenským stát?m, aby za ú?elem administrativního zjednodušení nebo boje proti zneužití nepovažovaly za samostatné ty osoby povinné k dani, jejichž nezávislost je ?ist? právní povahy.

23 Krom? toho, i když Komise p?ípouští, že zásada da?ové neutrality patn? není v projednávané v?ci použitelná, tvrdí, že švédský režim týkající se skupin pro ú?ely DPH je p?esto v rozporu se zásadou rovného zacházení. Tento režim totiž up?ednost?uje podniky ve finan?ním a

pojišřovacím odvřtví ve srovnání s podniky přsobícími v jiných odvřtvích. Švédské království však neprokázalo, že se podniky ve finanřním a pojišřovacím odvřtví nenacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků v jiných odvřtvích ani že omezení přsobnosti uvedeného režimu na tyto podniky je objektivně odřvodně.

24 Švédské království zpochybřuje nesplně povinnosti, které je mu vytřkáno. Podle něj nejsou ustanovení zákona o DPH v rozporu s řlánkem 11 směrnice o DPH.

25 Úvodem uvádí, že na základě řlánku 11 směrnice o DPH v prřbřhu roku 1998 umožnilo podnikům ve finanřním a pojišřovacím odvřtví, aby vytvářely skupiny pro úřely DPH. Vzhledem k tomu, že mělo za to, že se jedná o odchylku od zásady, podle které jsou zdařována všechna plně osob povinných k dani, omezilo tuto možnost na oblasti, ve kterých byla její potřeba považována za nejvýznamnější. Bylo tudíž rozhodnuto, že řleny skupiny pro úřely DPH mohou být úřrové instituce, investiční společnosti, pojišřovny, podniky provozující finanřní řinnost osvobozenou od daně, jakož i podniky, jejichž hlavní řinností je dodávání zboží nebo poskytování služeb finanřním podnikům.

26 Poskytnutí této možnosti finanřnímu a pojišřovacímu odvřtví bylo považováno za obzvlášř vhodné z dřvodu, že řinnost podniků v tomto odvřtví je řasto rozdřlena mezi několik samostatných právnických osob. Vzhledem k tomu, že plně uskutečňá mezi společnostmi téže skupiny jsou běžná a finanřní podniky v zásadě vykonávají řinnosti osvobozené od daně, jsou dopady plně uvnitř skupiny v tomto odvřtví, pokud jde o DPH, obzvlášř výrazné. Tyto podniky jsou obzvlášř vystaveny hospodářské soutřži s podniky usazenými v jiných řlenských státech. Možnost vytvářet skupinu pro úřely DPH byla kromě toho s cílem bránit dařovým únikům a vyhřbání se dařovým povinnostem v souladu s řlánkem 11 druhým pododstavcem směrnice o DPH omezena tak, aby se vztahovala na podniky, které – přřmo ři nepřřmo – podléhají orgánu finanřního dohledu, a tudíž se na ně vztahuje režim veřejné kontroly.

27 Na rozdíl od Komise se Švédské království domnívá, že řlánek 11 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že se vnitrostátní režim týkající se skupin pro úřely DPH vztahuje pouze na podniky, které patřř do určitých vymezených odvřtví.

28 Vzhledem k tomu, že společný systém DPH je jednotným systémem, který je založen na základní zásadě jednotné a univerzální DPH, má řlánek 11 směrnice o DPH povahu derogačního ustanovení, jelikož z něj vyplývá, že plně uskutečňá v rámci skupiny podniků mohou být osvobozena od daně. Tento řlánek tak musí být vykládán striktně.

29 Ze znění nebo cíle řlánku 11 směrnice o DPH nevyplývá, že použití tohoto ustanovení řlenským státem znamená, že možnost být řlenem skupiny pro úřely DPH je otevřená všem podnikům usazeným na jeho území. Nedostatek přesnosti v uvedeném ustanovení v tomto ohledu potvrzuje posuzovací pravomoc, kterou řlenské státy mají pro stanovení přesnřjšého způsobu urření osob usazených na jejich území, na které se tato možnost vztahuje. Cíle administrativního zjednodušení a boje proti zneužití navíc nejsou relevantní pro všechny podniky a zobecně možnosti vytvářet skupiny pro úřely DPH by vedlo k nárřstu nebezpečí zneužití, což by bylo v rozporu s jedním ze sledovaných cíle.

30 Zákon o DPH kromě toho není v rozporu se zásadou dařové neutrality nebo zásadou rovného zacházení. Uvedený zákon totiž nezpřsobuje narušení hospodářské soutřže, jelikož podniky ve finanřním a pojišřovacím odvřtví soutřží pouze spolu navzájem. Tyto podniky se navíc nenacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků v jiných odvřtvích. Omezení možnosti vytvářet skupiny pro úřely DPH je mimoto odřvodněno objektivními dřvody.

31 Finská republika se stejně jako Švédské království domnívá, že nic ve znění řlánku 11

směrnice o DPH neumožňuje vykládat toto ustanovení v tom smyslu, že režim týkající se skupin pro účely DPH musí být obecně použitelný. Domnívá se, že zákon o DPH je v souladu s cílem jednotnosti společného systému DPH více než způsob, kterým Komise vykládá uvedený odstavec 11, jelikož tento cíl vyžaduje, aby působnost zvláštních režimů, které směrnice o DPH umožňuje a které se odchyľují od jejich obecných ustanovení, byla co nejvíce omezena. Omezení působnosti režimu, který se týká skupin pro účely DPH, podle ní nemůže být podřízeno jiné podmínce než podmínce dodržení zásady daňové neutrality. Omezení tohoto režimu na podniky ve finančním a pojišřovacím odvětví není v rozporu s touto zásadou a každopádně ani se zásadou rovného zacházení.

32 Irsko, kterému bylo povoleno přednést ústní vyjádření, při jednání uvedlo, že odstavec 11 směrnice o DPH nestanoví odchylku a že ílenským státem neukládá povinnosti.

Závěry Soudního dvora

33 Vzhledem k tomu, že existence nesplněné povinnosti vytýkaného Komisí Švédskému království závisí na způsobu, kterým musí být vykládán odstavec 11 směrnice o DPH, ohledně kterého účastníci řízení vyjádřili odlišné názory, je na místě úvodem připomenout, že pro určení působnosti ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle. Mimoto jak z požadavků jednotného použití unijního práva, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neodkazuje výslovně na právo ílenských států, musí být zpravidla vykládáno v celé Evropské unii autonomním a jednotným způsobem (rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, body 23 a 24).

34 Pro jednotné použití směrnice o DPH je obzvláště významné, aby pojem „osoba povinná k dani“, definovaný v její hlavě III, byl vykládán autonomně a jednotně. V tomto rámci je takový výklad odstavku 11 směrnice o DPH jediný možný, a to navzdory skutečnosti, že režim, který stanoví, má pro ílenské státy nepovinnou povahu, aby se zabránilo rozdílnosti v použití tohoto režimu mezi ílenskými státy, když bude tento režim proveden.

35 V tomto ohledu ze znění čl. 11 prvního pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že tato směrnice umožňuje, aby každý ílenský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik osob, jsou-li usazeny na území tohoto ílenského státu a jsou-li sice právně nezávislé, avšak navzájem úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Tento odstavec podle svého znění nepodřizuje své použití jiným podmínkám (rozsudek ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko, C-85/11, bod 36). Nestanoví ani, že ílenské státy mohou stanovit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit skupinu pro účely DPH, jako například podmínku výkonu určitého druhu činnosti nebo příslušnosti k určitému odvětví činnosti.

36 Ze znění odstavku 11 směrnice o DPH nebo kontextu tohoto odstavku, tedy z hlavy III uvedené směrnice, nevyplývá, že uvedený odstavec má povahu derogacího nebo zvláštního ustanovení, které musí být vykládáno restriktivně, jak to navrhuje Švédské království a Finská republika.

37 Pokud jde o cíle sledované odstavkem 11 směrnice o DPH, z důvodové zprávy k návrhu Komise, jenž vedl k přijetí směrnice 77/388, vyplývá, že unijní zákonodárce přijetím čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, který byl nahrazen uvedeným odstavkem 11, zamýšlel umožnit ílenským státem – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, například rozdělením jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem ístí právní nezávislosti (výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 47).

38 ?lánek 11 druhý pododstavec sm?rnice o DPH ?lenským stát?m rovn?ž umož?uje, aby p?ijaly veškerá opat?ení pot?ebná k tomu, aby zabránily da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem z d?vodu použití prvního odstavce tohoto ?lánku. Taková opat?ení však mohou být p?ijata pouze v souladu s unijním právem. S touto výhradou je tedy p?ípustné, aby ?lenské státy omezily použití režimu stanoveného v uvedeném ?lánku 11 za ú?elem boje proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

39 V projednávané v?ci, jak bylo uvedeno v bod? 26 tohoto rozsudku, Švédské království tvrdí, že se za ú?elem bránit da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem v souladu s ?lánkem 11 druhým pododstavcem sm?rnice o DPH rozhodlo omezit vytvá?ení skupin pro ú?ely DPH na podniky, které – p?ímo ?i nep?ímo – podléhají orgánu finan?ního dohledu, a tudíž se na n? vztahuje režim ve?ejné kontroly. Komise p?esv?d?iv? neprokázala, že toto opat?ení není, s ohledem na boj proti da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem, opodstatn?né.

40 Je tak nutno shledat, že Komise neprokázala, že omezení použití režimu stanoveného v ?lánku 11 sm?rnice o DPH na podniky ve finan?ním a pojiš?ovacím odvtví je v rozporu s unijním právem.

41 V d?sledku toho a vzhledem k tomu, že žaloba Komise je nep?ípustná v rozsahu, v n?mž je založena na porušení zásady rovného zacházení, je t?eba tuto žalobu zamítnout.

K náklad?m ?ízení

42 Podle ?l. 138 odst. 1 jednacího ?ádu Soudního dvora se ú?astník ?ízení, který nem?l úspěch ve v?ci, uloží náhrada náklad? ?ízení, pokud to ú?astník ?ízení, který m?l ve v?ci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Švédské království požadovalo náhradu náklad? ?ízení a Komise nem?la ve v?ci úspěch, je d?vodné uložit jí náhradu náklad? ?ízení. Podle ?l. 140 odst. 1 téhož jednacího ?ádu, který stanoví, že ?lenské státy, které vstoupily do ?ízení jako vedlejší ú?astníci, nesou vlastní náklady ?ízení, je t?eba rozhodnout, že Irsko a Finská republika ponесou vlastní náklady ?ízení.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada náklad? ?ízení.**
- 3) **Irsko a Finská republika ponесou vlastní náklady ?ízení.**

Podpisy.

*Jednací jazyk: švédština.