



Sbírka soudních rozhodnutí

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 zmocněnkyněmi, 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. Jarašiūnas (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,

* Jednací jazyk: švédština.

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, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

- 2 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 odůvodněné 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 účastenství Finské republiky a Irska 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 odůvodněném stanovisku uvedla, že způsob, kterým vykládá článek 11 směrnice o DPH, vyplývá ze zásady daňové neutrality. Ve své duplice tvrdí, že předmět sporu tím byl rozšířen, a tudíž změněn.
- 13 Finská republika se domnívá, že postup před zahájením soudního řízení a projednávaná žaloba neumožňují 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 předmět sporu je vymezen postupem před zahájením soudního řízení, a musí být tedy založen na stejném odůvodnění a žalobních důvodech jako odůvodněné 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 nepochybně, 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 nezměnila předmět sporu ve srovnání s odůvodněným 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 předmět žaloby podané na základě článku 258 SFEU vymezen postupem před zahájením soudního řízení stanoveným v tomto ustanovení. Žaloba tedy musí být založena na stejném odůvodnění a stejných žalobních důvodech, jako jsou odůvodnění a žalobní důvody, kterých se dovolává odůvodněné stanovisko. Tento požadavek nicméně 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 změněn (zejména viz rozsudky ze dne 11. července 2002, Komise v. Španělsko, C-139/00, Sb. rozh. s. I-6407, body 18 a 19, jakož i ze dne 18. července 2010, Komise v. Portugalsko, C-458/08, Sb. rozh. s. I-11599, body 43 a 44).
- 17 Z ustálené judikatury kromě toho vyplývá, že zásada daňové neutrality představuje v oblasti DPH vyjádření zásady rovného zacházení, která vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna. Nicméně, zatímco o porušení zásady daňové neutrality lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním 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 daňové oblasti neshoduje se zásadou daňové neutrality. Komise proto tím, že ve své žalobě zejména tvrdila, že zákon o DPH není v rozsahu, v němž omezuje možnost vytváření skupin pro účely DPH na podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví, slučitelný se zásadou rovného zacházení, zatímco v odůvodněném stanovisku se v tomto ohledu dovolávala zásady daňové neutrality, rozšířila předmět sporu.
- 19 Proto je žaloba Komise nepřijatelná v rozsahu, v němž je založena na porušení zásady rovného zacházení. Ve zbývajících částech je přípustná.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

- 20 Komise je toho názoru, že ustanovení zákona o DPH jsou v rozporu s článkem 11 směrnice o DPH, jelikož jejich působnost je omezena na podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví.
- 21 Komise tvrdí, že vnitrostátní režim týkající se skupin pro účely DPH se musí vztahovat na všechny podniky usazené v dotyčném členském státu bez ohledu na typ činností, které provozují. Vzhledem k tomu, že společný systém DPH je systémem jednotným, musí mít zavedení zvláštního režimu v rámci tohoto systému podle Komise v zásadě obecné použití.
- 22 Tento výklad článku 11 směrnice o DPH je podle Komise podpořen samotným zněním tohoto ustanovení, ve kterém nic nenasvědčuje tomu, že by členský stát mohl omezit použití režimu, který stanoví, na podniky v určitém odvětví. Je mimoto v souladu s cílem tohoto ustanovení, kterým je, jak je uvedeno v důvodové zprávě [COM(73) 950 final] k šesté směrnici Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně

z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), umožnit členským státům, aby za účelem administrativního zjednodušení nebo boje proti zneužití nepovažovaly za samostatné ty osoby povinné k dani, jejichž nezávislost je čistě právní povahy.

- 23 Kromě toho, i když Komise připouští, že zásada daňové neutrality patně není v projednávané věci použitelná, tvrdí, že švédský režim týkající se skupin pro účely DPH je přesto v rozporu se zásadou rovného zacházení. Tento režim totiž upřednostňuje podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví ve srovnání s podniky působícími v jiných odvětvích. Švédské království však neprokázalo, že se podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví nenacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků v jiných odvětvích ani že omezení působnosti uvedeného režimu na tyto podniky je objektivně odůvodněné.
- 24 Švédské království zpochybňuje nesplnění povinnosti, které je mu vytýkáno. Podle něj nejsou ustanovení zákona o DPH v rozporu s článkem 11 směrnice o DPH.
- 25 Úvodem uvádí, že na základě článku 11 směrnice o DPH v průběhu roku 1998 umožnilo podnikům ve finančním a pojišťovacím odvětví, aby vytvářely skupiny pro účely DPH. Vzhledem k tomu, že mělo za to, že se jedná o odchylku od zásady, podle které jsou zdaňována všechna plnění osob povinných k dani, omezilo tuto možnost na oblasti, ve kterých byla její potřeba považována za nejvýznamnější. Bylo tudíž rozhodnuto, že členy skupiny pro účely DPH mohou být úvěrové instituce, investiční společnosti, pojišťovny, podniky provozující finanční činnost osvobozenou od daně, jakož i podniky, jejichž hlavní činností je dodávání zboží nebo poskytování služeb finančním podnikům.
- 26 Poskytnutí této možnosti finančnímu a pojišťovacímu odvětví bylo považováno za obzvláště vhodné z důvodu, že činnost podniků v tomto odvětví je často rozdělena mezi několik samostatných právnických osob. Vzhledem k tomu, že plnění uskutečněná mezi společnostmi téže skupiny jsou běžná a finanční podniky v zásadě vykonávají činnosti osvobozené od daně, jsou dopady plnění uvnitř skupiny v tomto odvětví, pokud jde o DPH, obzvláště výrazné. Tyto podniky jsou obzvláště vystaveny hospodářské soutěži s podniky usazenými v jiných členských státech. Možnost vytvářet skupinu pro účely DPH byla kromě toho s cílem bránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v souladu s článkem 11 druhým pododstavcem směrnice o DPH omezena tak, aby se vztahovala na podniky, které – přímo či nepřímo – podléhají orgánu finančního dohledu, a tudíž se na ně vztahuje režim veřejné kontroly.
- 27 Na rozdíl od Komise se Švédské království domnívá, že článek 11 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že se vnitrostátní režim týkající se skupin pro účely DPH vztahuje pouze na podniky, které patří do určitých vymezených odvětví.
- 28 Vzhledem k tomu, že společný systém DPH je jednotným systémem, který je založen na základní zásadě jednotné a univerzální DPH, má článek 11 směrnice o DPH povahu derogačního ustanovení, jelikož z něj vyplývá, že plnění uskutečněná v rámci skupiny podniků mohou být osvobozena od daně. Tento článek tak musí být vykládán striktně.
- 29 Ze znění nebo cílů článku 11 směrnice o DPH nevyplývá, že použití tohoto ustanovení členským státem znamená, že možnost být členem skupiny pro účely DPH je otevřená všem podnikům usazeným na jeho území. Nedostatek přesnosti v uvedeném ustanovení v tomto ohledu potvrzuje posuzovací pravomoc, kterou členské státy mají pro stanovení přesnějšího způsobu určení 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 zobecnění možnosti vytvářet skupiny pro účely DPH by vedlo k nárůstu nebezpečí zneužití, což by bylo v rozporu s jedním ze sledovaných cílů.

- 30 Zákon o DPH kromě toho není v rozporu se zásadou daňové neutrality nebo zásadou rovného zacházení. Uvedený zákon totiž nezpůsobuje narušení hospodářské soutěže, jelikož podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví soutěží pouze spolu navzájem. Tyto podniky se navíc nenacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků v jiných odvětvích. Omezení možnosti vytvářet skupiny pro účely DPH je mimoto odůvodněno objektivními důvody.
- 31 Finská republika se stejně jako Švédské království domnívá, že nic ve znění článku 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 článek 11, jelikož tento cíl vyžaduje, aby působnost zvláštních režimů, které směrnice o DPH umožňuje a které se odchyľují od jejích 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 pojišťovacím 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 článek 11 směrnice o DPH nestanoví odchylku a že členským státům neukládá povinnosti.

Závěry Soudního dvora

- 33 Vzhledem k tomu, že existence nesplnění povinnosti vytýkaného Komisí Švédskému království závisí na způsobu, kterým musí být vykládán článek 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 členských 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 článku 11 směrnice o DPH jediný možný, a to navzdory skutečnosti, že režim, který stanoví, má pro členské státy nepovinnou povahu, aby se zabránilo rozdílům v použití tohoto režimu mezi členskými 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 členský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik osob, jsou-li usazeny na území tohoto členského státu a jsou-li sice právně nezávislé, avšak navzájem úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Tento článek 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 členské státy mohou stanovit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit skupinu pro účely DPH, jako např. podmínku výkonu určitého druhu činnosti nebo příslušnosti k určenému odvětví činnosti.
- 36 Ze znění článku 11 směrnice o DPH nebo kontextu tohoto článku, tedy z hlavy III uvedené směrnice, nevyplývá, že uvedený článek má povahu derogačního nebo zvláštního ustanovení, které musí být vykládáno restriktivně, jak to navrhuje Švédské království a Finská republika.
- 37 Pokud jde o cíle sledované článkem 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 článkem 11, zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu,

například rozčleněním jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem čistě právní nezávislosti (výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 47).

- 38 Článek 11 druhý pododstavec směrnice o DPH členskými státy rovněž umožňuje, aby přijaly veškerá opatření potřebná k tomu, aby zabránily daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem z důvodu použití prvního odstavce tohoto článku. Taková opatření však mohou být přijata pouze v souladu s unijním právem. S touto výhradou je tedy přípustné, aby členské státy omezily použití režimu stanoveného v uvedeném článku 11 za účelem boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 39 V projednávané věci, jak bylo uvedeno v bodě 26 tohoto rozsudku, Švédské království tvrdí, že se za účelem bránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v souladu s článkem 11 druhým pododstavcem směrnice o DPH rozhodlo omezit vytváření skupin pro účely DPH na podniky, které – přímo či nepřímo – podléhají orgánu finančního dohledu, a tudíž se na ně vztahuje režim veřejné kontroly. Komise přesvědčivě neprokázala, že toto opatření není, s ohledem na boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, opodstatněné.
- 40 Je tak nutno shledat, že Komise neprokázala, že omezení použití režimu stanoveného v článku 11 směrnice o DPH na podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví je v rozporu s unijním právem.
- 41 V důsledku toho a vzhledem k tomu, že žaloba Komise je nepřipustná v rozsahu, v němž je založena na porušení zásady rovného zacházení, je třeba tuto žalobu zamítnout.

K nákladům řízení

- 42 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Švédské království požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit jí náhradu nákladů řízení. Podle čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu, který stanoví, že členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení, je třeba rozhodnout, že Irsko a Finská republika ponесou vlastní náklady řízení.

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

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

Podpisy.