

V?c C-162/07

Ampliscientifica Srl

a

Amplifin SpA

v.

Ministero dell'Economia e delle Finanze

a

Agenzia delle Entrate

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Corte suprema di cassazione (Itálie)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Osoby povinné k dani – ?lánek 4 odst. 4 druhý pododstavec – Mate?ské a dce?iné spole?nosti – Provedení ?lenským státem režimu jediné osoby povinné k dani – Podmínky – D?sledky“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osoby povinné k dani*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Systém zjednodušeného p?iznání a platby dan? z p?idané hodnoty*

(Sm?rnice Rady 77/388)

1. ?lánek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je ustanovení, jehož provedení ?lenským státem p?edpokládá p?edchozí konzultaci tohoto ?lenského státu s poradním výborem pro da? z p?idané hodnoty a p?ijetí vnitrostátní právní úpravy, která umož?uje osobám, zejména spole?nostem, které jsou usazeny na území ur?ité zem? a které jsou sice právn? nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami, aby p?estaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani a byly tak považovány za jedinou osobu povinnou k dani, jediného držitele individuálního identifika?ního ?ísla uvedené dan?, a tedy jedinou osobu, která m?že podepsat da?ové p?iznání. V p?ípad? neuskute?nění p?edchozí konzultace poradního výboru pro da? z p?idané hodnoty, vnitrostátní právní úprava, která spl?uje uvedená kritéria, p?edstavuje provedení, které porušuje procesní požadavek stanovený v ?l. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté sm?rnice 77/388.

(viz bod 23, výrok 1)

2. Zásada da?ové neutrality nebrání vnitrostátní právní úprav?, která pouze zachází odlišn? s osobami povinnými k dani, které si p?ejí zvolit systém zjednodušeného p?iznání a platby dan? z

přidané hodnoty, podle toho, zda mateřská entita nebo společnost drží více než 50 % akcií nebo podílů ovládaných osob nejpozději od počátku kalendářního roku, který předchází roku, v němž bylo přiznání podáno nebo naopak splňuje tyto podmínky až po tomto datu. Krom toho takové právní úpravy nebrání ani zásada zákazu zneužití práva ani zásada proporcionality.

(viz bod 32, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. května 2008(*)

„Šestá směrnice o DPH – Osoby povinné k dani – Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec – Mateřské a dceřiné společnosti – Provedení členským státem režimu jediné osoby povinné k dani – Podmínky – Důsledky“

Ve věci C-162/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 30. listopadu 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 26. března 2007, v řízení

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. ledna 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Ampliscientifica Srl a Amplifin SpA M. Garavogliou, avvocato,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za kyperskou vládu E. Syméonidou, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království C. Gibbs, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s I. Huttonem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství A. Aresuem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ampliscientifica Srl (dále jen „Ampliscientifica“) a Amplifin SpA (dále jen „Amplifin“), na straně jedné, a Ministero dell'Economia e delle Finanze, jakož i Agenzia delle Entrate, na straně druhé, ve věci dodatečného výměru daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který byl společností Amplifin zaslán za roky 1990 a 1991.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

4 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice stanoví:

„S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát 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.“

5 Článek 27 odst. 1 šesté směrnice stanoví následující:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vybírání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vybírání daní smí ovlivnit výši daní splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

6 ?lánek 29 šesté sm?rnice z?izuje poradní výbor pro da? z p?ídané hodnoty (dále jen „poradní výbor pro DPH“).

Vnitrostátní právní úprava

Na?ízení prezidenta republiky ?. 633

7 ?lánek 73 pododstavec 3 na?ízení prezidenta republiky ?. 633 ze dne 26. ?íjna 1972 o zavedení a úprav? dan? z p?ídané hodnoty (b?žný dopln?k GURI ?. 292, ze dne 11. listopadu 1972), ve zn?ní na?ízení prezidenta republiky ?. 24 ze dne 29. ledna 1979 (GURI ?. 30, ze dne 31. ledna 1979) stanoví:

„Ministr financí m?že stanovit prost?ednictvím na?ízení, která zavádí související pravidla, že da?ová p?íznání dce?iných spole?ností podá mate?ská entita nebo spole?nost u ú?adu, který se nachází v jejím da?ovém domicilu a že platby [...] celkové ?ástky dlužné mate?skou entitou nebo spole?ností a dce?inými spole?nostmi bez odpov?itelného p?ebytku, jsou provedeny stejnému ú?adu. P?íznání, která jsou rovn?ž podepsána mate?skou entitou nebo spole?ností, musí být rovn?ž podána u ú?ad?, které se nacházejí v da?ovém domicilu dce?iných spole?ností, aniž tím jsou dot?eny další povinnosti a odpov?dnosti uvedených spole?ností. Za dce?inou spole?nost se považuje spole?nost, jejíž akcie nebo podíly jsou vlastn?ny jinou spole?ností z více než 50 % již od po?átku p?edcházejícího kalendá?ního roku.“

Na?ízení ministra ze dne 13. prosince 1979

8 Oprávn?ní stanovené v uvedeném ?látku 73 pododstavec 3 bylo provedeno na?ízením ministra ze dne 13. prosince 1979 o pravidlech v oblasti dan? z p?ídané hodnoty, která se týkají plateb a da?ových p?íznání dce?iných spole?ností (GURI ?. 344, ze dne 19. prosince 1979) ve zn?ní na?ízení ministra ze dne 18. prosince 1989 (GURI ?. 301, ze dne 28. prosince 1989, dále jen „na?ízení z roku 1979“). Na?ízení z roku 1979 upravuje a usnad?uje zp?soby platby a da?ového p?íznání mate?ských a dce?iných spole?ností tím, že umož?uje mate?ské spole?nosti, aby jednala v ur?itém rozsahu svým jménem nebo jménem svých dce?iných spole?ností.

9 Podle ?látku 2 na?ízení z roku 1979 „se za dce?iné považují pouze ty spole?nosti [...], jejichž akcie nebo podíly vlastní z více než 50 % jejich kapitálu mate?ská entita nebo spole?nost nebo jiná spole?nost, kterou ovládají ve smyslu tohoto ?látku, již od po?átku p?edcházejícího kalendá?ního roku“.

10 ?lánek 3 na?ízení z roku 1979 tak stanoví, že da?ové p?íznání mate?ské spole?nosti „podepsané rovn?ž zástupci dce?iné spole?nosti musí uvést [...] ?íslo DPH dce?iných spole?ností, jakož i ú?ad [pro DPH], který je p?íslušný pro každou z nich“.

11 ?lánek 5 pododstavec 1 na?ízení z roku 1979 stanoví následující:

„Mate?ská entita nebo spole?nost, která zamýšlí uplatnit toto na?ízení, musí rovn?ž podat ro?ní da?ová p?íznání svých dce?iných spole?ností ú?adu [pro DPH], který se nachází v jejím da?ovém domicilu. Tato p?íznání, podepsaná rovn?ž zástupcem mate?ské entity nebo spole?nosti, musí rovn?ž podat, spole?n? s jejich p?ílohami, dce?iné spole?nosti u ú?adu pro DPH, který je p?íslušný pro každou z nich. V t?chto p?íznáních dce?iné spole?nosti musí být uvedena mate?ská entita nebo spole?nost, s p?íslušným ?íslem DPH.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 Spor v p?vodním ?ízení se týká da?ových p?íznání, která podala za rok 1990 spole?nost

Ampliscientifica a za roky 1990 a 1991 společnost Amplifin (dále jen „sporná přiznání“), přičemž Ampliscientifica a Amplifin jsou společnosti založené podle italského práva v rámci skupiny Amplifon, jejíž činnost se týká výzkumu a vývoje nových vědeckých nástrojů.

13 Společnost Ampliscientifica, založenou v měsíci únoru 1989, vlastnila z více než 50 % společnost Amplaide SpA, která byla sama z 99 % vlastněna společností Amplifin. Ampliscientifica ukončila svou činnost v průběhu roku 1993. Amplifin podala za rok 1990 úřadu pro DPH v Miláně přiznání, jak je stanoveno v nařízení z roku 1979 poté, co do svých účetních zápisů převedla dluh DPH, který nesla předtím společnost Ampliscientifica. Za rok 1991 provedla to stejné s jednou další ze svých dceřiných společností, která působila v oblasti nemovitostí, a to společností Ampliare Srl, která byla založena v měsíci listopadu 1990, což vedlo k převodu významného poplatku na DPH v její prospěch.

14 Úřad pro DPH v Miláně měl za to, že Amplifin nebyla oprávněna podat sporná přiznání, jelikož článek 2 nařízení z roku 1979 stanoví, co se týče existence vazeb, které umožňují přijetí režimu zjednodušeného vypořádání DPH, že vazba mezi mateřskou entitou nebo společností a dceřinými společnostmi musí existovat „od počátku kalendářního roku“, který předchází roku, v němž bylo přiznání podáno. Vydal tedy opravné daňové výměry, které se týkaly roku 1990 (pro dluh DPH společnosti Ampliscientifica) a roku 1991 (pro poplatek na DPH společnosti Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica a Amplifin napadly tyto výměry před Commissione tributaria provinciale di Milano, který vyhověl jejich návrhu samostatnými rozsudky ze dne 5. listopadu 1996.

16 Úřad pro DPH v Miláně podal odvolání před Commissione tributaria della Lombardia, který rozsudkem ze dne 31. května a 17. listopadu 1999, jeho odvolání vyhověl, jelikož měl na základě nařízení z roku 1979 za to, že podmínka týkající se doby držení kapitálu dceřiných společností nebyla dodržena společností Amplifin, která nebyla ještě oprávněna podat sporná přiznání. Ampliscientifica a Amplifin podaly opravný prostředek u Corte suprema di cassazione, který nařídil přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 4 odst. 4 [druhý pododstavec] šesté směrnice [...] vykládat jako ustanovení nedostatečné přesné, které umožňuje členským státům použít v něm stanovený režim ve zvláštních případech ekonomických, finančních nebo právních vazeb mezi různými subjekty, nebo jako ustanovení dostatečné přesné, které tedy ukládá, aby, jakmile členský stát rozhodne o přijetí tohoto režimu, stanovil jeho použitelnost ve všech případech v něm popsáných vazeb?

2) Nezávisle na odpovědi na předchozí otázku, představuje stanovení časových omezení v tom smyslu, že vazba musí existovat po příslušnou dobu, jako podmínky pro použití režimu, aniž by zúčastněným subjektem bylo umožněno dokázat existenci platného ekonomického důvodu vzniku vazby, nepřiměřený prostředek vzhledem k cílům směrnice a k dodržování zásady zákazu zneužívání práva? Má být tato právní úprava považována v každém případě za odporující zásadě neutrality DPH?“

K předběžným otázkám

K první otázce

17 První otázka je založena na předpokladu, že nařízení z roku 1979, na jehož základě byly vydány výměry DPH dotčené v původním řízení, představuje provedení oprávnění, které přiznává čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice všem členským státům, považovat za jedinou osobu povinnou k DPH osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a

organizačními vazbami. Jinými slovy, nařízení z roku 1979 je, alespoň částečně, prováděcím opatřením čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice.

18 V tomto ohledu je třeba zaprvé zdůraznit, že jak vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, může být použito teprve po konzultaci poradního výboru pro DPH. Je přitom nesporné, že v případě nařízení z roku 1979 Italská republika uvedenou konzultaci neprovedla.

19 Zadruhé je nutno poznamenat, že provedení režimu stanoveného v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice implikuje, že vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani a aby tak byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani. Použije-li členský stát uvedené ustanovení, osoba nebo osoby s vazbami ve smyslu tohoto ustanovení, nemohou být tedy považovány za osobu nebo osoby povinné k dani podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. října 2007, van der Steen, C-355/06, Sb. rozh. s. I-8863, bod 20). Z toho vyplývá, že zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani vylučuje, aby uvedené osoby s vazbami nadále podepisovaly samostatná prohlášení a byly nadále označovány, v rámci a mimo jejich skupinu, jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená prohlášení je oprávněna podepsat pouze jediná osoba povinná k dani.

20 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice tedy nezbytně předpokládá, pokud jej členský stát použije, že prováděcí vnitrostátní právní úprava stanoví, že osoba povinná k dani je jediná a že skupina je uděleno pouze jedno číslo DPH. V tomto ohledu je třeba uvést, že skutečnost, že v šesté směrnici se na individuální identifikační číslo DPH výslovně odkazuje až při zavedení článku 28h uvedené směrnice, který je základem nového čl. 22 odst. 1 písm. c) až e) této směrnice, směrnicí Rady 91/680/ES ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), tj. po uplynutí dotčených časových období v právním řízení, nemůže mít vliv na předcházející úvahu, jelikož použití takového čísla vyplývá z nezbytnosti, jak pro hospodářské subjekty, tak pro finanční orgány členských států, identifikovat s jistotou provedce operací podléhajících DPH. Úprava vyplývající z tohoto článku 28h pouze potvrdila již existující pravidlo, které je inherentní každému fungování společného systému DPH.

21 Provedení čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice musí být v důsledku toho odlišováno od zavedení ustanovení o zjednodušeném prohlášení a platbě DPH, které umožňuje, zejména společnostem stejné skupiny, aby zůstaly odlišnými osobami povinnými k dani, i když DPH může být konsolidována na účetní mateřské společnosti.

22 Ve světle těchto úvah a názoru, který italská vláda vyjádřila na jednání, jakož i v dopise ze dne 24. července 2003 zaslaném Komisi v rámci řízení o nesplnění povinnosti č. 2002/5456, podle kterého nařízení z roku 1979 nepředstavuje prováděcí opatření čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, bude muset předkládající soud určit, zda vnitrostátní právní úprava, která je použitelná na sporná prohlášení, splňuje kritéria připomenutá v bodech 19 a 20 tohoto rozsudku, přičemž je třeba zdůraznit, že pokud by tomu tak bylo, představovala by tato vnitrostátní právní úprava provedení, které porušuje procesní požadavek stanovený v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, a to požadavek konzultace poradního výboru pro DPH.

23 Na první otázku je tedy nutno odpovědět, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice je ustanovení, jehož použití členským státem předpokládá předchozí konzultaci tohoto členského státu s poradním výborem pro DPH a přijetí vnitrostátní právní úpravy, která umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k DPH a byly tak považovány za jedinou osobu povinnou k dani, jediného držitele individuálního identifikačního čísla uvedené

dan?, a tedy jedinou osobu, která m?že podepsat da?ová p?iznání DPH. Vnitrostátnímu soudu p?ísluší, aby ov?il, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, splnila tato kritéria, s tím, že v p?ípad? neuskute?ní p?edchozí konzultace poradního výboru pro DPH, p?edstavuje vnitrostátní právní úprava, která spl?uje uvedená kritéria, provedení, které porušuje procesní požadavek stanovený v ?l. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté sm?rnice.

Ke druhé otázce

24 Podstatou druhé otázky je, zda lh?ta stanovená v na?ízení z roku 1979 pro umožn?ní mate?ské entit? nebo spole?nosti podat p?iznání a provést platbu DPH podle zjednodušených postup?, které toto na?ízení zavádí, porušuje zásady proporcionality, zákazu zneužití práva a da?ové neutrality. Aby mate?ská entita nebo spole?nost byla oprávn?na uplatnit toto ustanovení, musí držet více než 50 % akcií nebo podíl? takových osob s vazbami, jako jsou dce?iné spole?nosti, nejpozd?ji od po?átku kalendá?ního roku, který p?edchází roku, v n?mž bylo podáno p?iznání.

25 Pokud jde nejprve o zásadu da?ové neutrality, je t?eba p?ipomenout, že tato zásada je základní zásadou spole?ného systému DPH (viz zejména rozsudek ze dne 19. zá?í 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C?454/98, Recueil, s. I? 6973, bod 59), která brání jednak tomu, aby se srovnatelným zbožím, které se tedy nachází v sout?žním vztahu k jinému zboží, bylo zacházeno z hlediska DPH rozdíln? (rozsudky ze dne 11. ?ervna 1998, Fischer, C?283/95, Recueil, s. I? 3369, body 21 a 27, jakož i ze dne 3. kv?tna 2001, Komise v. Francie, Recueil, s. I?3369, bod 22), a jednak aby se srovnatelnými hospodá?skými operacemi, které se v d?sledku toho nachází v sout?žním vztahu k jiným operacím, bylo zacházeno s ohledem na DPH rozdíln? (rozsudky ze dne 23. ?íjna 2003, Komise v. N?mecko, C?109/02, Recueil, s. I?12691, bod 20; ze dne 16. zá?í 2004, Cimber Air, C?382/02, Sb. rozh. s. I?8379, bod 24, a ze dne 18. ?íjna 2007, Navicon, C?97/06, Sb. rozh. s. I?8755, bod 21).

26 P?itom vnitrostátní právní úprava, která pouze zachází odlišn? s osobami povinnými k dani, které si p?ejí zvolit systém zjednodušeného p?iznání a platby DPH, podle toho, zda dot?ené osoby mají ur?itou kapitálovou vazbu, jejíž trvání je kratší nebo delší než doba uvedená v bod? 24 tohoto rozsudku, se použije na všechny hospodá?ské subjekty stejn?, bez ohledu na to, zda si navzájem konkurují ohledn? jejich operací nebo výrobk?, ?i nikoli. Zásada da?ové neutrality nebrání takové právní úprav?, která zavádí objektivn? od?vodn?né rozlišení, aby ov?ila hospodá?skou realitu právní operace, která umož?uje použít zjednodušené p?iznání a platbu DPH. Jak bylo uvedeno v bod? 22 tohoto rozsudku, vnitrostátnímu soudu p?ísluší, aby ur?il, zda vnitrostátní právní úprava, která je použitelná na sporná p?iznání, p?edstavuje takovou úpravu.

27 Co se tý?e dále zásady zákazu zneužití práva, je t?eba p?ipomenout, že jejím cílem zejména v oblasti DPH je, aby použití právní úpravy Spole?enství nemohlo jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodá?ských subjekt?, tedy pln?ní, jež nejsou uskute?na v rámci obvyklých obchodních podmínek, avšak pouze s cílem získat zneužívajícím zp?sobem výhody upravené právem Spole?enství (rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, body 69 a 70).

28 Tato zásada tak vede k zákazu ?ist? vykonstruovaných operací, zbavených hospodá?ské podstaty, které se uskute??ují pouze za ú?elem získání da?ového zvýhodn?ní (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. zá?í 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Sb. rozh. s. I?7995, bod 55).

29 Mimoto je t?eba zd?raznit, že boj proti podvodu, da?ovému úniku a p?ípadným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou sm?rnicí (výše uvedený rozsudek Halifax a další,

bod 71).

30 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, která vyžaduje, aby hospodářské subjekty prokázaly, na základě určité kontinuity svých činností a operací, že ustanovení o zjednodušeném přiznání a platbě DPH nevyužily pouze s cílem získat daňové zvýhodnění, zejména tím, že převeďou dluh nebo přeplatek na DPH na úty mateřské entity nebo společnosti, což by vedlo v prvním případě ke snížení jejího zdanitelného příjmu a ve druhém případě k tomu, že získá okamžité aktivum s ohledem na daňovou správu, avšak vyplývá z dlouhodobějšího hospodářského vývoje, neporušuje zásadu zákazu zneužití práva.

31 Co se týče konečné zásady proporcionality, je třeba vzít v úvahu, že vnitrostátní právní úprava, která stanoví, podobně jako nařízení z roku 1979, lhůtu trvající mezi jedním a dvěma roky pro to, aby osoby povinné k dani mohly podat přiznání a zaplatit DPH podle zjednodušených postupů, dodržuje, s ohledem na cíl, kterým je boj proti podvodu a právně vykonstruovaným operacím, zásadu proporcionality. V tomto ohledu je třeba připomenout, že neexistence lhůty by mohla naopak způsobit, že by mohly být provedeny dílčí operace, které odvodují vznik *ad hoc* právní struktury. V případě takové vnitrostátní právní úpravy by hrozilo, že budou podporovány zneužití a podvody, jejichž předcházení je přitom právem jedním z cílů sledovaných právními předpisy Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. června 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Sb. rozh. s. I-5381, body 42 a 43, jakož i ze dne 13. prosince 2007, BATIG, C-374/06, Sb. rozh. s. I-11271, bod 39).

32 Na druhou otázku je tedy nutno odpovědět, že zásada daňové neutrality nebrání vnitrostátní právní úpravě, která pouze zachází odlišně s osobami povinnými k dani, které si přejí zvolit systém zjednodušeného přiznání a platby DPH, podle toho, zda mateřská entita nebo společnost drží více než 50 % akcií nebo podílů ovládaných osob nejpozději od počátku kalendářního roku, který předchází roku, v němž bylo přiznání podáno nebo naopak splňuje tyto podmínky až po tomto datu. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby ověřil, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, představuje takovou úpravu. Krom toho ani zásada zákazu zneužití práva ani zásada proporcionality nebrání takové právní úpravě.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, je ustanovení, jehož provedení členským státem předpokládá předchozí konzultaci tohoto členského státu s poradním výborem pro daň z přidané hodnoty a přijetí vnitrostátní právní úpravy, která umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani a byly tak považovány za jedinou osobu povinnou k dani, jediného držitele individuálního identifikačního čísla uvedené daně, a tedy jedinou osobu, která může podepsat daňové přiznání. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby ověřil, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená v povodním řízení, splňuje tato kritéria, s tím, že v případě neuskutečnění předchozí konzultace poradního výboru pro daň z přidané hodnoty, vnitrostátní právní úprava, která splňuje uvedená kritéria, představuje

provedení, které porušuje procesní požadavek stanovený v § 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice 77/388.

2) Zásada daňové neutrality nebrání vnitrostátní právní úpravě, která pouze zachází odlišně s osobami povinnými k dani, které si přejí zvolit systém zjednodušeného přiznání a platby daně z přidané hodnoty, podle toho, zda mateřská entita nebo společnost drží více než 50 % akcií nebo podílů ovládaných osob, nejpozději od počátku kalendářního roku, který předchází roku, v němž bylo přiznání podáno nebo naopak splňuje tyto podmínky až po tomto datu. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby ověřil, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v předním řízení, představuje takovou úpravu. Krom toho ani zásada zákazu zneužití práva ani zásada proporcionality nebrání takové právní úpravě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.