

Vec C-162/07

Amplificientifica Srl

a

Amplifin SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze

a

Agenzia delle Entrate

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Corte suprema di cassazione)

„Šiesta smernica DPH – Zdaniteľné osoby – článok 4 ods. 4 druhý pododsek – Materská a dcérske spoločnosti – Uplatnenie režimu jedinej zdaniteľnej osoby členským štátom – Podmienky – Dôsledky“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 4 druhý pododsek)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Systém zjednodušeného podávania daňového priznania a platenia dane z pridanej hodnoty*

(Smernica Rady 77/388)

1. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu je normou, ktorej uplatňovanie členským štátom predpokladá predbežnú poradu tohto štátu s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty a prijatie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá umožní osobám, najmä obchodným spoločnostiam, sídliacim na území štátu a ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, aby prestali byť považované za odlišné zdaniteľné osoby dane z pridanej hodnoty preto, aby sa považovali za jedinú zdaniteľnú osobu dane z pridanej hodnoty, jediného nositeľa individuálneho identifikačného čísla uvedenej dane a následne jedinú osobu oprávnenú podať daňové priznania dane z pridanej hodnoty. V prípade, že sa vopred neuskutoční porada s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty, vnútroštátna právna úprava, ktorá by spĺňala uvedené kritériá, by bola prebratím v rozpore s procesnou požiadavkou zakotvenou v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice 77/388.

(pozri bod 23, bod 1 výroku)

2. Zásada daňovej neutrality nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá by sa obmedzovala na rôzne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, ktoré si chcú zvoliť ustanovenie o zjednodušenom podaní daňového priznania a zaplatení dane z pridanej hodnoty podľa toho, či materský subjekt alebo spoločnosť vlastní viac ako nadpolovičnú väčšinu akcií alebo podielov ovládaných osôb najneskôr od začiatku kalendárneho roka, ktorý predchádza roku, keď bolo podané daňové priznanie, alebo naopak spĺňa tieto podmienky len po uplynutí tohto dňa. Alej ani zásada zákazu zneužitia práva, ani zásada proporcionality nebránia takejto právnej úprave.

(pozri bod 32, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. mája 2008 (*)

„Šiesta smernica DPH – Zdaniteľné osoby – článok 4 ods. 4 druhý pododsek – Materská a dcérske spoločnosti – Uplatnenie režimu jedinej zdaniteľnej osoby členským štátom – Podmienky – Dôsledky“

Vo veci C-162/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Taliansko) z 30. novembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 26. marca 2007, ktorý súvisí s konaním:

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia U. Løhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh a A. Arabadjiev (spravodajca),

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. januára 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Ampliscientifica Srl a Amplifin SpA, v zastúpení: M. Garavoglia, avvocato,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- cyperská vláda, v zastúpení: E. Syméonidou, splnomocnená zástupkyňa,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Gibbs, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci I. Hutton, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: A. Aresu a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Ampliscientifica Srl (ďalej len „Ampliscientifica“) a Amplifin SpA (ďalej len „Amplifin“) (na jednej strane) a Ministero dell’Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate (na strane druhej) vo veci výzvy na zaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie rokov 1990 a 1991, zaslanej Amplifin.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Článok 4 ods. 1 šiestej smernice uvádza:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ňuovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.“

4 Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice uvádza:

„Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani [za nezávislú zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súťasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.“

5 Článok 27 ods. 1 šiestej smernice ustanovuje:

„1. Rada konajúca [konajúca jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [povoliť ktorémukoľvek členskému štátu, aby zaviedol osobitné opatrenia na odchýlenie

sa od – *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri ú?tovaní [zjednodušenia spôsobu výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu da?ovým únikom alebo obchádzaniu da?ových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri ú?tovaní [spôsobu výberu – *neoficiálny preklad*] dane, s výnimkou zanedbate?nej ?iastky [ibaže by išlo o zanedbate?nú ?iastku – *neoficiálny preklad*], nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v kone?nej spotrebnej etape.“

6 ?lánok 29 šiestej smernice zria?uje Poradný výbor pre da? z pridanej hodnoty.

Vnútroštátna právna úprava

Dekrét prezidenta Talianskej republiky ?. 633

7 ?lánok 73 ods. 3 dekrétu prezidenta Talianskej republiky ?. 633 z 26. októbra 1972 o zavedení a právnej úprave dane z pridanej hodnoty (riadny dodatok k GURI ?. 292, z 11. novembra 1972), zmenený a doplnený dekrétom prezidenta Talianskej republiky ?. 24, z 29. januára 1979 (GURI ?. 30, z 31. januára 1979) stanovuje:

„Minister financií môže na základe vyhlášky stanoviť s tým súvisiace postupy, pod?a ktorých môžu byť da?ové priznania dcérskych spoločností podané materským subjektom alebo spoločnosťou na úrade, ktorý sa nachádza v mieste jej sídla na da?ové ú?ely a úhrady... celkovej sumy dlhovanej materským subjektom alebo spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami po odrátaní odpod?ítateľných položiek, vykonané na tomto istom úrade. Priznania podpísané tiež materským subjektom alebo spoločnosťou musia byť tiež podané na úrade, ktorý sa nachádza v mieste sídla dcérskych spoločností na da?ové ú?ely, bez toho, že by tým boli dotknuté iné povinnosti a zodpovednosti uvedených spoločností. Za dcérsku spoločnosť sa považuje spoločnosť, ktorej nadpolovi?ná vä?šina akcií alebo podielov je od predchádzajúceho kalendárneho roka vo vlastníctve materskej spoločnosti.“

Vyhláška ministerstva z 13. decembra 1979

8 Možnosť, ktorú stanovuje uvedený ?lánok 73 ods. 3 uskuto?nila vyhláška ministerstva z 13. decembra 1979 o pravidlách pre da? z pridanej hodnoty, ktoré sa týkajú úhrad a da?ových priznaní dcérskych spoločností (GURI ?. 344, z 19. decembra 1979), zmenená a doplnená vyhláškou ministerstva z 18. decembra 1989 (GURI ?. 301, z 28. decembra 1989, ?alej len „vyhláška z 1979“). Vyhláška z 1979 organizuje a u?ah?uje spôsoby úhrady a podania da?ového priznania materských a dcérskych spoločností tým, že umož?uje materskej spoločnosti konať do ur?itej miery vo svojom mene a v mene svojich dcérskych spoločností.

9 V zmysle ?lánku 2 vyhlášky z 1979, „za dcérske sa považujú iba tie spoločnosti... ktorých akcie alebo podiely, ktoré predstavujú viac ako 50% ich základného imania, vlastní už od za?iatku predchádzajúceho kalendárneho roka materské subjekty alebo spoločnosti priamo alebo prostredníctvom iných nimi ovládaných spoločností v zmysle tohto ?lánku“.

10 ?lánok 3 vyhlášky z 1979 takto uvádza, že da?ové priznanie materskej spoločnosti „podpísané tiež osobami, ktoré sú ?lenmi štatutárneho orgánu musí obsahovať... ?íslo DPH dcérskych spoločností, ako aj úrad [DPH] príslušný pre každé z nich“.

11 ?lánok 5 ods. 1 vyhlášky z 1979 stanovuje:

„Materský subjekt alebo spoločnosť, ktorá chce nechať uplatniť vo svojom prípade túto vyhlášku, musí tiež podať ro?né da?ové priznania svojich dcérskych spoločností na úrade [DPH], ktorý sa nachádza v mieste svojho sídla na da?ové ú?ely. Tieto da?ové priznania, ktoré podpísala tiež

osoba, ktorá je ?lenom štatutárneho orgánu materského subjektu alebo spoločnosti, musia tiež spolu s prílohami podať dcérske spoločnosti na úrade [DPH], ktorý je príslušný pre každú z nich. V týchto daňových priznaniach dcérskej spoločnosti sa uvedie príslušné ?íslo DPH, materský subjekt alebo spoločnosť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Spor vo veci samej súvisí s daňovými priznaniami, ktoré podala za rok 1990 Ampliscientifica a za roky 1990 a 1991 Amplifin (ale len „sporné daňové priznania“), keďže Ampliscientifica a Amplifin boli spoločnosťami založenými podľa talianskeho práva v rámci skupiny Amplifon, ktorej ?innosť sa týka výskumu a vývoja nových vedeckých nástrojov.

13 Ampliscientifica, založená v priebehu februára 1989, bola ovládaná v rozsahu väčšom ako 50 % Amplaid SpA, v ktorej mala v tom ?ase 99 % kontrolu materská spoločnosť Amplifin. Ampliscientifica prestala vykonávať ?innosť v priebehu roku 1993. Za rok 1990 podala Amplifin úradu DPH v Miláne daňové priznanie, tak ako to určuje vyhláška z roku 1979, potom ako začlenila do svojich účtovných zápisov nedoplatok na DPH, ktorý bol prv zaúčtovaný na ?archu Ampliscientifica. Pokiaľ ide o rok 1991, postupovala rovnakým spôsobom s ďalšou z jej dcérskych spoločností podnikajúcich v oblasti nehnuteľností, Ampliare Srl, založenou v novembri 1990, čo viedlo k postúpeniu významnej sumy odpôtu DPH na ?u ako na postupníka.

14 Úrad DPH v Miláne sa domnieval, že Amplifin nebola oprávnená podať sporné daňové priznania, keďže ?lánok 2 vyhlášky z roku 1979 určuje, ?o sa týka existencie vzťahov, ktoré umožňujú prijatie režimu zjednodušeného vysporiadania záväzkov týkajúcich sa DPH, že vzťah medzi materským subjektom alebo spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami musí existovať „od začiatku kalendárneho roka“, ktorý predchádza roku, v ktorom bolo podané daňové priznanie. Teda vydal opravný daňový výmer, ktorý sa týkal roku 1990 (pre daňový nedoplatok spoločnosti Ampliscientifica na DPH) a roku 1991 (pre nadmerný odpôet DPH spoločnosti Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica a Amplifin napadli tieto opravné daňové výmery na Commissione tributaria provinciale di Milano, ktorý vyhovel ich návrhom odlišnými rozsudkami z 5. novembra 1996.

16 Úrad DPH v Miláne podal odvolanie na Commissione tributaria della Lombardia, ktorý svojím rozsudkom z 31. mája a zo 17. novembra 1999 vyhovel jeho odvolaniu a svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že na základe vyhlášky z roku 1979 nebola podmienka, ktorá sa týka obdobia, počas ktorého je vo vlastníctve základné imanie dcérskych spoločností, splnená spoločnosťou Amplifin, ktorá ešte nemala právo podať sporné daňové priznania. Ampliscientifica a Amplifin podali dovolanie na Corte suprema di cassazione, ktorý rozhodol o prerušení konania a o položení týchto prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru:

„1. Má sa ?lánok 4 ods. 4 [druhý pododsek] šiestej smernice [...] vykladať ako ustanovenie nedostatočne presné, ktoré umožňuje ?lenským štátom uplatniť úpravu ním stanovenú za osobitných predpokladov hospodárskych, finančných alebo právnych prepojení medzi viacerými osobami, alebo ako ustanovenie dostatočne presné, ktoré teda ukladá, v prípade, že sa ?lenský štát rozhodol prijať túto úpravu, zaviesť jej uplatnenie na všetky prípady prepojení spoločností v ?om uvedených?

2. Nezávisle od odpovede na predchádzajúcu otázku, predstavuje stanovenie časového obmedzenia v tom zmysle, že prepojenie musí existovať počas značného časového obdobia ako podmienku uplatnenia úpravy bez toho, aby bolo dotknutým subjektom umožnené preukázať existenciu platného hospodárskeho dôvodu vytvorenia tohto prepojenia, neprimeraný prostriedok vzhľadom na ciele uvedenej smernice a na dodržanie zásady zákazu zneužitia práva? V každom prípade odporuje takáto právna úprava zásade neutrality DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

17 Prvá otázka spočíva na predpoklade, že vyhláška z roku 1979, na základe ktorej boli vydané predmetné výzvy na zaplatenie DPH, je uskutočnením možnosti, ktorú priznáva článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice každému členskému štátu, považovať viacej osôb, ktoré sídlia na území štátu a sú právne nezávislé, za jedinú zdaniteľnú osobu DPH, keď tieto osoby sú súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami. Inak povedané vyhláška z roku 1979 je prinajmenšom súbežným opatrením, ktorým sa prebral článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice.

18 V tejto súvislosti treba zdôrazniť po prvé, že tak ako vyplýva zo samotného textu tohto ustanovenia, možno ho uplatňovať len po porade s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty. Je však nepochybné, že v prípade vyhlášky z roku 1979 Talianska republika neuskutočnila takúto poradu.

19 Dôležité je poznamenať po druhé, že uplatnenie režimu, ktorý upravuje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, má za následok, že vnútroštátna právna úprava prijatá na základe tohto ustanovenia umožňuje 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. Takto keď členský štát uplatňuje uvedené ustanovenie, ovládaná osoba alebo ovládané osoby v zmysle tohto ustanovenia sa nemôžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu alebo zdaniteľné osoby v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2007, van der Steen, C-355/06, Zb. s. I-8863, bod 20). Z toho vyplýva, že pripodobnenie k jedinej zdaniteľnej osobe vylučuje, aby uvedené ovládané osoby naďalej podávali samostatne daňové priznania DPH a pokračovalo sa v ich identifikovaní, v a mimo ich skupiny, ako zdaniteľných osôb, keďže iba jediná zdaniteľná osoba je oprávnená podať uvedené daňové priznania.

20 Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice teda nutne predpokladá, že keď členský štát uplatňuje toto ustanovenie, potom vnútroštátna právna úprava, ktorou sa preberá právo ES, musí byť prijatá tak, že zdaniteľná osoba je jediná a že skupine sa prideliť jediné číslo DPH. V tejto súvislosti treba uviesť, že okolnosť, že smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 31.12.1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), výslovne odkázala na individuálne identifikačné číslo DPH v šiestej smernici len v súvislosti so zavedením článku 28ch uvedenej smernice, z ktorého vzišiel nový článok 22 ods. 1 písm. c) až e) tejto smernice, teda až po uplynutí predmetných zdaňovacích období vo veci samej, môže len neovplyvniť predchádzajúcu úvahu, keďže použitie takéhoto čísla vyplýva z nevyhnutnosti, ako pre hospodárske subjekty, tak aj pre daňovú správu členských štátov, s istotou identifikovať pôvodcov úkonov podliehajúcich DPH. Upravenia, ktoré vyplývajú z tohto článku 28ch len potvrdzujú už existujúce pravidlo, ktoré súvisí s riadnym fungovaním spoločného systému DPH.

21 Prebratie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice preto treba odlíšiť od

zavedenia ustanovenia o zjednodušenom daťovom priznaní a zaplacení DPH, ktoré umožňujú najmä spoločnostiam tej istej skupiny zostať odlišnými zdaniteľnými osobami, aj keď DPH môže byť konsolidovaná v rámci útov materskej spoločnosti.

22 Práve vzhľadom na tieto úvahy a na názor, ktorý vyjadrila talianska vláda na pojednávaní, ako aj v liste z 24. júla 2003 zaslanom Komisii v rámci konania o porušení povinnosti 2002/5456, podľa ktorého vyhláška z roku 1979 nie je opatrením na prebratie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, vnútroštátny súd bude musieť určiť, či vnútroštátna právna úprava uplatniteľná na sporné daťové priznania zodpovedá kritériám uvedeným v bodoch 19 a 20 tohto rozsudku, pričom treba zdôrazniť, že ak by tak tomu bolo, potom by išlo o prebratie v rozpore s procesnou požiadavkou zakotvenou v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, to znamená poradou s Poradným výborom pre dať z pridanej hodnoty.

23 Treba teda odpovedať na prvú otázku tak, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice je normou, ktorej uplatňovanie členským štátom predpokladá predbežnú poradu tohto štátu s Poradným výborom pre dať z pridanej hodnoty a prijatie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá umožňujú osobám, najmä obchodným spoločnostiam, sídliacim na území štátu a ktoré sú právne nezávislé, ale súťasne vzájomne úzko viazané finanťnými, hospodárskymi a organizaťnými prepojeniami, aby prestali byť považované za odlišné zdaniteľné osoby DPH preto, aby sa považovali za jediné zdaniteľnú osobu DPH, jediného nositeľa individuálneho identifikaťného ísla uvedenej dane a následne jediné osobu oprávnenú podať daťové priznania DPH. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či takáto vnútroštátna právna úprava, ako vo veci samej, zodpovedala týmto kritériám, pričom treba upresniť, že v prípade, že sa vopred neuskutoční porada s Poradným výborom pre dať z pridanej hodnoty, vnútroštátna právna úprava, ktorá by spťala uvedené kritériá, by bola prebratím v rozpore s procesnou požiadavkou zakotvenou v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice.

O druhej otázke

24 Predmetom druhej otázky je v podstate to, či lehota, ktorú stanovuje vyhláška z roku 1979 s cieľom umožniť materskému subjektu alebo spoločnosti podať daťové priznanie a zaplatiť DPH na základe zjednodušených postupov, ktoré vytvára, porušuje zásady proporcionality, zákazu zneužitia práva a daťovej neutrality. Preto, aby si materský subjekt alebo spoločnosť mohli uplatniť toto ustanovenie vo svojom prípade, musia vlastniť viac ako nadpoloviťnú väčšinu akcií alebo podielov ovládaných osôb, ako sú dcérske spoločnosti, najneskôr od začiatku kalendárneho roka, ktorý predchádza roku, keď bolo podané daťové priznanie.

25 Pokiaľ ide po prvé o zásadu daťovej neutrality, je potrebné zdôrazniť, že predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri najmä rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59), ktorá odporuje na jednej strane tomu, aby sa s podobnými tovarmi, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo odlišne z pohľadu DPH (rozsudky z 11. júna 1998, Fischer, C-283/95, Zb. s. I-3369, body 21 a 27, ako aj z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C-481/98, Zb. s. I-3369, bod 22), na druhej strane tomu, aby sa s podobnými hospodárskymi postupmi, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo odlišne z pohľadu DPH (rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko, C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20; zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, bod 24, a z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, Zb. s. I-8755, bod 21).

26 Vnútroštátna právna úprava, ktorá sa však obmedzuje na rôzne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, ktoré si chcú zvoliť ustanovenie o zjednodušenom podaní daťového priznania a zaplacení DPH podľa toho, či predmetné osoby majú presný kapitálový vzťah, ktorého trvanie je kratšie alebo dlhšie ako ľasové obdobie uvedené v bode 24 tohto rozsudku, sa uplatňuje na každý hospodársky subjekt rovnakým spôsobom bez ohľadu na to, či je v

konkuren?nej situácii so zrete?om na ich postupy alebo výroby. Zásada právnej neutrality nevyu?uje takúto právnu úpravu, ktorá vytvára takýto objektívne odôvodnený rozdiel na ú?ely overenia hospodárskej skuto?nosti právneho postupu, ktorý umož?uje postupova? na základe podania zjednodušeného da?ového priznania a zaplatenia DPH. Tak ako je uvedené v bode 22 tohto rozsudku, je úlohou vnútroštátneho súdu ur?i?, ?i vnútroštátna právna úprava uplatnite?ná na sporné da?ové priznania je takýmto ustanovením.

27 Pokia? ide následne o zásadu zákazu zneu?itia práva, je potrebné pripomenú?, že smeruje najmä v oblasti DPH k tomu, aby uplat?ovanie právnej úpravy Spolo?enstva nebolo rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikate?ov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cie?om získa? zneužitím výhody stanovené právom Spolo?enstva (rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C?255/02, Zb. s. I?1609, body 69 a 70).

28 Táto zásada takto vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cie?om dosiahnu? da?ovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Zb. s. I?7995, bod 55).

29 Okrem toho je dôležité zdôrazni?, že boj proti podvodom, da?ovým únikom a prípadným zneužitiam je cie?om uznaným a podporovaným šiestou smernicou (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 71).

30 Nutné je v tejto súvislosti skonštatova?, že vnútroštátna právna úprava, ako vo veci samej, ktorá vyžaduje od hospodárskych subjektov, aby preukázali, na základe ur?itej kontinuity svojej ?innosti a svojich postupov, že použitie ustanovenia o zjednodušenom podaní d?ového priznania a zaplatení DPH nie je odôvodnené len výlu?nou vô?ou získa? da?ovú výhodu, najmä tým, že za?lenia do ú?tovníctva materského subjektu alebo spoločnosti da?ový záväzok zaplatí? DPH alebo odpo?et DPH, ?o by malo za následok v prvom prípade zníženie zdanite?ného výsledku a v druhom prípade priznanie priamej da?ovej poh?adávky vo?i da?ovej správe, ale vyplýva z hospodárskeho výberu dlhodobého charakteru, neporušuje zásadu zákazu zneu?itia práva.

31 Pokia? ide nakoniec o zásadu proporcionality treba sa domnieva?, že vnútroštátna právna úprava, ktorá pod?a vzoru vyhlášky z roku 1979 stanovuje lehotu v rozmedzí od jedného do dvoch rokov preto, aby zdanite?né osoby mohli poda? da?ové priznanie a zaplatí? DPH pod?a zjednodušených postupov, dodržiava so zrete?om na cie?, ktorým je boj proti podvodom a umelým da?ovým konštrukciám, zásadu proporcionality. V tejto súvislosti treba zdôrazni?, že neexistencia lehoty by mohla ma? naopak za následok umožnenie uskuto?nenia presných postupov, ktoré odôvod?ujú vytvorenie ad hoc právnej štruktúry. Takáto vnútroštátna právna úprava by však viedla k podpore zneužívania a podvodom, pri?om predchádzanie takémuto zneužívaniu a podvodom predstavuje práve jeden z cie?ov sledovaných právnu úpravou Spolo?enstva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júna 2006, Heintz van Landewijck, C?494/04, Zb. s. I?5381, body 42 a 43, ako aj z 13. decembra 2007, BATIG, C?374/06, Zb. s. I?11271, bod 39).

32 Treba teda odpovedať na druhú otázku tak, že zásada daňovej neutrality nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá by sa obmedzovala na rôzne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, ktoré si chcú zvoliť ustanovenie o zjednodušenom podaní daňového priznania a zaplatení DPH podľa toho, či materský subjekt alebo spoločnosť vlastní viac ako nadpolovičnú väčšinu akcií alebo podielov ovládaných osôb najneskôr od začiatku kalendárneho roka, ktorý predchádza roku, keď bolo podané daňové priznanie, alebo naopak spĺňa tieto podmienky len po uplynutí tohto dňa. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či takáto vnútroštátna právna úprava, ako vo veci samej, je takýmto ustanovením. Ale ani zásada zákazu zneužitia práva, ani zásada proporcionality nebránia takejto právnej úprave.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia je normou, ktorej uplatňovanie členským štátom predpokladá predbežnú poradu tohto štátu s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty a prijatie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá umožní osobám, najmä obchodným spoločnostiam, sídliacim na území štátu a ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami, aby prestali byť považované za odlišné zdaniteľné osoby dane z pridanej hodnoty preto, aby sa považovali za jedinú zdaniteľnú osobu dane z pridanej hodnoty, jediného nositeľa individuálneho identifikačného čísla uvedenej dane a následne jedinú osobu oprávnenú podať daňové priznania dane z pridanej hodnoty. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či takáto vnútroštátna právna úprava, ako vo veci samej, zodpovedala týmto kritériám, pričom treba upresniť, že v prípade, že sa vopred neuskutoční porada s Poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty, vnútroštátna právna úprava, ktorá by spĺňala uvedené kritériá, by bola prebratím v rozpore s procesnou požiadavkou zakotvenou v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice 77/388.

2. Zásada daňovej neutrality nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá by sa obmedzovala na rôzne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, ktoré si chcú zvoliť ustanovenie o zjednodušenom podaní daňového priznania a zaplatení dane z pridanej hodnoty podľa toho, či materský subjekt alebo spoločnosť vlastní viac ako nadpolovičnú väčšinu akcií alebo podielov ovládaných osôb najneskôr od začiatku kalendárneho roka, ktorý predchádza roku, keď bolo podané daňové priznanie, alebo naopak spĺňa tieto podmienky len po uplynutí tohto dňa. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či takáto vnútroštátna právna úprava, ako vo veci samej, je takýmto ustanovením. Ale ani zásada zákazu zneužitia práva, ani zásada proporcionality nebránia takejto právnej úprave.

Podpisy

* Jazyk konania: taliančina.