

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 25 kwietnia 2013 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 11 – Ustawodawstwo krajowe ograniczające do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpieczeń możliwość tworzenia grupy osób mogących być uznanymi za jednego podatnika do celów podatku VAT

W sprawie C-480/10

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 5 października 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyälä i K. Simonssona, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Szwecji, reprezentowanemu przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Irlandia, reprezentowaną przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, SC, oraz N. Traversa, BL,

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez H. Leppo, działającą w charakterze pełnomocnika, interwenienci,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J.C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 września 2012 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 listopada 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że ograniczając w praktyce do dostawców usług finansowych i ubezpieczeniowych możliwość utworzenia grupy osób mogących być uznanymi za jednego podatnika do celów podatku od wartości dodanej (zwanych dalej, odpowiednio, „grupą podatkową VAT” i „podatkiem VAT”), Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

2 Artykuł 11 dyrektywy VAT stanowi:

„Po konsultacji z komitetem doradczym [ds. podatku VAT] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

Prawo szwedzkie

3 Paragraf 1 rozdziału 6a mervärdesskattelagen (1994:200) [ustawy o podatku od wartości dodanej (1994:200), zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”] stanowi:

„Dla celów stosowania przepisów tej ustawy dwa lub większa liczba podmiotów gospodarczych może w okolicznościach określonych w niniejszym rozdziale być traktowana jako jeden podmiot gospodarczy (grupa podatkowa VAT), a działalność prowadzona przez rzeczony grupę podatkową VAT może być traktowana jako jedna działalność”.

4 Paragraf 2 w rozdziale 6a wskazanej ustawy stanowi:

„Jedynie następujące podmioty mogą należeć do grupy podatkowej VAT:

- 1) podmioty gospodarcze objęte nadzorem inspektoratu finansowego, które prowadzą działalność zwolnioną z podatku, ponieważ obrót z tytułu tej działalności jest zwolniony z opodatkowania zgodnie z przepisami § 9 lub § 10 rozdziału 3, oraz
- 2) podmioty gospodarcze, których głównym przedmiotem działalności jest dostarczanie towarów lub świadczenie usług na rzecz podmiotów gospodarczych, o których mowa powyżej w pkt 1, lub
- 3) podmioty gospodarcze, które są agentami handlowymi oraz zlecniodawcami i które związane są stosunkiem opartym na wynagrodzeniu prowizyjnym, o którym mowa w rozdziale 36 ustawy o podatku dochodowym (1999:1229)”.

5 Paragraf 9 rozdziału 3 ustawy o podatku VAT ustanawia zwolnienie z podatku VAT obejmujące świadczenie usług bankowych i finansowych oraz operacji polegających na obrocie

akcjami i udziałami lub podobnych transakcji.

6 Paragraf 10 rozdziału 3 tej ustawy ustanawia ponadto zwolnienie z podatku VAT obejmujące świadczenia usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych. Z wszystkich tych przepisów wynika, że tworzy grupy podatkowe VAT mogą zasadniczo tylko podmioty gospodarcze działające w sektorze finansowym i w sektorze ubezpieczeń.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

7 Uznawszy, że przepisy ustawy o podatku VAT są niezgodne z art. 11 dyrektywy VAT w zakresie, w jakim ograniczają zastosowanie regimu dotyczącego grup podatkowych VAT do dostawców usług finansowych i ubezpieczeniowych, Komisja w dniu 23 września 2008 r. wystosowała do Królestwa Szwecji wezwanie do usunięcia uchybienia, zwracając się do niego o przedstawienie uwag.

8 W odpowiedzi na to wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 19 listopada 2008 r. władze szwedzkie twierdzą, że przepisy ustawy o podatku VAT nie są sprzeczne z dyrektywą VAT.

9 Ponieważ Komisja nie uznała tej odpowiedzi za satysfakcjonującą, w dniu 20 listopada 2009 r. sporządziła ona uzasadnioną opinię, na którą Królestwo Szwecji udzieliło odpowiedzi w piśmie z dnia 20 stycznia 2010 r., twierdząc, że podtrzymuje ono stanowisko wyrażone w odpowiedzi na rzeczne wezwanie do usunięcia uchybienia.

10 W tym kontekście Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

11 Postanowieniami Prezesa Trybunału z dnia 15 lutego i 6 lipca 2011 r. Republika Finlandii i Irlandia zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów popierających działania Królestwa Szwecji.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

Argumentacja stron

12 Królestwo Szwecji zauważa, że Komisja na poparcie skargi powołuje się na zasadę równego traktowania, podczas gdy w uzasadnionej opinii podnosi ona, że dokonana przez nią wykładnia art. 11 dyrektywy VAT wynika z zasady neutralności podatkowej. To państwo członkowskie twierdzi w duplice, że przedmiot sporu został w ten sposób rozszerzony, a zatem zmieniony.

13 Republika Finlandii uważa, że postępowanie poprzedzające wniesienie skargi oraz niniejsza skarga nie pozwalają jasno określić, czy Komisja zarzuca Królestwu Szwecji naruszenie zasady neutralności podatkowej czy naruszenie zasady równego traktowania. Przypomina ona, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, po pierwsze, okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi, a po drugie, przedmiot sporu jest ograniczony zakresem postępowania poprzedzającego wniesienie skargi i powinien być zatem oparty na tym samym uzasadnieniu i tych samych zarzutach jak uzasadniona opinia.

14 Komisja podnosi w odpowiedzi na tę argumentację, że okoliczności faktyczne i prawne, na których oparta jest jej skarga, wynikają w spójny i zrozumiały sposób ze skargi. Nie kwestionując, że przedsiębiorstwa szwedzkie prowadzące działalność w sektorze finansowym i ubezpieczeń nie konkurują z innymi szwedzkimi przedsiębiorstwami działającymi w innych sektorach,

instytucja ta przyznaje, iż zasada neutralności podatkowej, na którą powołano się w ramach postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Komisja uważa jednak, że nie rozszerzy ani nie zmieni ona przedmiotu sporu w stosunku do uzasadnionej opinii, podnosząc na poparcie swojej skargi argument oparty na naruszeniu zasady równego traktowania.

Ocena Trybunału

15 Należy przypomnieć, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi (zob. w szczególności wyrok z dnia 24 marca 2011 r. w sprawie C-400/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-1915, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). W niniejszym przypadku skarga Komisji, z której wynika wyrażenie, że ta ostatnia na poparcie skargi powołuje się nie na naruszenie zasady neutralności podatkowej, lecz naruszenie zasady równego traktowania, spełnia ten wymóg.

16 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE jest ograniczony zakresem postępowania poprzedzającego jej wniesienie przewidzianego w tym artykule. Zatem skarga powinna opierać się na tym samym uzasadnieniu i tych samych zarzutach jak te, które zostały przedstawione w uzasadnionej opinii. Wymóg ten nie może jednak oznaczać, by w każdym przypadku istniała całkowita zbieżność między brzmieniem zarzutów w sentencji uzasadnionej opinii i pytaniami skargi, o ile przedmiot sporu określony w uzasadnionej opinii nie został rozszerzony lub zmieniony (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-139/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-6407, pkt 18, 19; a także z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-458/08 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-11599, pkt 43, 44).

17 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem na grunt podatku VAT zasady równego traktowania, która wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione. Niemniej, podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi przedsiębiorcami, naruszenie ogólnej zasady równego traktowania może nastąpić w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczącej przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49, 51).

18 Wynika stąd, że zasada równego traktowania w dziedzinie podatków nie pokrywa się z zasadą neutralności podatkowej. Komisja, podnosząc w szczególności w swojej skardze, że ustawa o podatku VAT, ograniczająca możliwość utworzenia grupy podatkowej do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpieczeniowego, nie jest zgodna z zasadą równego traktowania, w sytuacji gdy w uzasadnionej opinii powołano się na nią w tym względzie na zasadą neutralności podatkowej, rozszerzyła zakres sporu.

19 W rezultacie skarga Komisji jest niedopuszczalna w zakresie, w jakim jest oparta na naruszeniu zasady równego traktowania. Skarga jest dopuszczalna w pozostałym zakresie.

Co do istoty

Argumentacja stron

20 Komisja uważa, że przepisy ustawy o podatku VAT są sprzeczne z art. 11 dyrektywy VAT w zakresie, w jakim ich zakres stosowania jest ograniczony do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpieczeń.

21 Podnosi ona, że krajowy reżim dotyczący grup podatkowych VAT powinien być stosowany do wszystkich przedsiębiorstw z siedzibą w danym państwie członkowskim, niezależnie od rodzaju działalności, którą prowadzą. Zdaniem Komisji, ponieważ wspólny system podatku VAT jest systemem jednolitym, ustanowienie szczególnego reżimu w ramach tego systemu musi mieć co do zasady ogólne zastosowanie.

22 Także wykadni art. 11 dyrektywy VAT potwierdza samo brzmienie tego przepisu, który w żaden sposób nie wskazuje na to, aby państwo członkowskie mogło ograniczyć stosowanie reżimu, jaki przewiduje do przedsiębiorstw danego sektora. Jest ona ponadto zgodna z celem tego przepisu, jakim jest, jak wynika z uzasadnienia projektu Komisji COM(73) 950 wersja ostateczna prowadzącego do przyjęcia szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), umożliwienie w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub zapobiegania nadużyciom, by państwa członkowskie nie traktowały podatników, których niezależność jest jedynie techniczną kwestią prawną, jako odrębne jednostki.

23 Ponadto, o ile Komisja przyznaje, że zasada neutralności podatkowej nie wydaje się mieć zastosowania w niniejszym przypadku, to jej zdaniem szwedzki reżim dotyczący grup podatkowych VAT jest jednak sprzeczny z zasadą równego traktowania. Faworyzuje on bowiem przedsiębiorstwa sektora finansowego i ubezpieczeń w stosunku do przedsiębiorstw działających w innych sektorach. Tymczasem Królestwo Szwecji nie wykazało, że przedsiębiorstwa sektora finansowego i ubezpieczeń nie znajdują się w porównywalnej sytuacji z przedsiębiorstwami z innych sektorów ani że ograniczenie zakresu stosowania rzeczonoego reżimu do tych przedsiębiorstw jest obiektywnie uzasadnione.

24 Królestwo Szwecji kwestionuje zarzucane mu uchybienie. Jego zdaniem przepisy ustawy o podatku VAT nie są sprzeczne z art. 11 dyrektywy VAT.

25 Na wstępie podnosi ono, że na podstawie art. 11 dyrektywy VAT w 1998 r. stworzyło ono przedsiębiorstwom sektora finansowego i ubezpieczeń możliwość tworzenia grup podatkowych VAT. Uznając, że stanowi to odstępstwo od zasady, zgodnie z którą wszystkie mogące podlegać opodatkowaniu transakcje zostają opodatkowane, Królestwo Szwecji ograniczyło tę możliwość do dziedzin, w których taka potrzeba została uznana za najwłaściwszą. Zdecydowano zatem, że do grupy podatkowej VAT mogą należeć instytucje kredytowe, spółki inwestycyjne, przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe, przedsiębiorstwa prowadzące działalność finansową zwolnione z opodatkowania oraz przedsiębiorstwa, których zasadniczym przedmiotem działalności jest dostarczanie towarów lub świadczenie usług na rzecz przedsiębiorstw finansowych.

26 Otwarcie tej możliwości dla sektora finansowego i ubezpieczeń została uznana za szczególnie odpowiednie z uwagi na fakt, że działalność przedsiębiorstw tego sektora jest często podzielona pomiędzy różne osoby prawne. Ponieważ transakcje dokonywane między spółkami tej samej grupy są powszechne, a przedsiębiorstwa finansowe prowadzą zasadniczo działalność zwolnioną z opodatkowania, skutki transakcji wewnątrz grupy w zakresie podatku VAT są szczególnie poważne w tym sektorze. Te przedsiębiorstwa są w szczególny sposób narażone na konkurencję przedsiębiorstw z siedzibą w innych państwach członkowskich. Ponadto w celu zapobiegania nadużyciom podatkowym i unikaniu opodatkowania zgodnie z art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT została ograniczona tak, aby

obejmowa? przedsiębiorstwa podlegaj?ce bezpo?rednio lub po?rednio nadzorowi inspektoratu finansowego, a zatem przedsiębiorstwa obj?te re?imem kontroli publicznej.

27 Wbrew stanowisku Komisji Królestwo Szwecji uwa?a, ?e art. 11 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepis ten umo?liwia, aby krajowy re?im dotycz?cy grup podatkowych VAT znajdowa? zastosowanie wy?zcznie do przedsiębiorstw nale??cych do niektórych okre?lonych sektorów.

28 Poniewa? wspólny system podatku VAT jest jednolitym systemem opartym na podstawowej zasadzie ogólnego i powszechnego podatku VAT, art. 11 dyrektywy VAT ma charakter odst?pstwa, gdy? wynika z niego, ?e transakcje dokonane w ramach grupy przedsiębiorstw mog? by? zwolnione z podatku. Nale?y zatem dokona? ?cis?ej wyk?adni tego artyku?u.

29 Ani z tre?ci, ani z celów art. 11 dyrektywy VAT nie wynika, ?e zastosowanie tego przepisu przez pa?stwo cz?onkowskie oznacza, ?e mo?liwo?? nale?enia do grupy podatkowej VAT jest otwarta dla wszystkich przedsiębiorstw z siedzib? na terytorium tego pa?stwa. Po pierwsze, brak ?cis?oci tego przepisu potwierdza w tym wzgl?dzie uprawnienia dyskrecjonalne pa?stw cz?onkowskich w zakresie okre?lenia w bardziej szczegó?owy sposób osób maj?cych siedzib? na ich terytorium, którym stworzono tak? mo?liwo??. Po drugie, cele obejmuj?ce uproszczenie procedur administracyjnych i zwalczanie nadu?y? nie s? istotne w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw i uogólnienie mo?liwo?ci tworzenia grup podatkowych VAT zwi?ksza ryzyko nadu?y?, co jest sprzeczne z jednym z za?o?onych celów.

30 Ponadto ustawa o podatku VAT nie pozostaje w sprzeczno?ci z zasad? neutralno?ci podatkowej ani z zasad? równego traktowania. Po pierwsze, rzeczona ustawa nie prowadzi do zak?óce? konkurencji, gdy? przedsiębiorstwa sektora finansowego i ubezpiecze? konkuruj? wy?zcznie mi?dzy sob?. Po drugie, przedsiębiorstwa te nie znajduj? si? w sytuacji porównywalnej z sytuacj? przedsiębiorstw z innych sektorów. Co wi?cej, ograniczenie mo?liwo?ci utworzenia grupy podatkowej VAT jest uzasadnione obiektywnymi powodami.

31 Podobnie jak Królestwo Szwecji Republika Finlandii uwa?a, ?e nic w tre?ci art. 11 dyrektywy VAT nie pozwala na interpretowanie tego przepisu w ten sposób, ?e re?im dotycz?cy grup podatkowych VAT powinien mie? ogólne zastosowanie. Jej zdaniem ustawa o podatku VAT jest bardziej zgodna z celem jednolito?ci wspólnego systemu podatku VAT ni? wyk?adnia wskazanego art. 11, jakiej dokonuje Komisja, gdy? cel ten wymaga, aby zakres stosowania szczególnych re?imów, na jakie zezwala dyrektywa VAT i które stanowi? odst?pstwo od jej ogólnych przepisów, by? jak najbardziej ograniczony. Ograniczenie zakresu stosowania re?imu dotycz?cego grup podatkowych VAT nie mo?e wed?ug Republiki Finlandii by? podporz?dkowane jakimukolwiek innemu warunkowi ni? warunek zachowania zasady neutralno?ci podatkowej. Tymczasem ograniczenie tego re?imu do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpiecze? nie jest sprzeczne z t? zasad? ani w ka?dym razie z zasad? równego traktowania.

32 Irlandia, która mog?a przedstawi? uwagi ustne, twierdzi?a na rozprawie, ?e art. 11 dyrektywy VAT nie ustanawia wyj?tku i nie nak?ada obowi?zków na pa?stwa cz?onkowskie.

Ocena Trybuna?u

33 Poniewa? istnienie uchybienia zarzucanego przez Komisj? Królestwu Szwecji zale?y od wyk?adni art. 11 dyrektywy VAT, jakiej nale?y dokona?, a co do której strony wyrazi?y rozbie?ne stanowiska, tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii nale?y mie? na uwadze jednocze?nie jego tre??, kontekst oraz jego cele. Ponadto zarówno wzgl?dy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasady równo?ci wskazuj? na to, ?e tre?ci przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyra?nego odes?ania do prawa pa?stw cz?onkowskich dla

określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Unii Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię (wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 23, 24).

34 W celu jednolitego stosowania dyrektywy VAT jest szczególnie istotne, aby pojęcie „podatnika” zdefiniowane w tytule III tej dyrektywy podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni. W tym kontekście konieczne jest dokonanie takiej wykładni art. 11 dyrektywy VAT i to pomimo fakultatywnego względu na państwa członkowskie charakteru reżimu, który przewiduje ten przepis w celu uniknięcia przy wdrażaniu go rozbieżności w jego stosowaniu w poszczególnych państwach członkowskich.

35 W tym względzie z treści art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika, że zezwala on, aby każde państwo członkowskie mogło uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, społecznie powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Artykuł ten zgodnie ze swą treścią nie uzależnia stosowania go od innych przesłanek (wyrok z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie C-85/11 Komisja przeciwko Irlandii, pkt 36). Nie przewiduje on również możliwości nałożenia przez państwa członkowskie innych warunków na podmioty gospodarcze w celu stworzenia grupy podatkowej VAT, takich jak warunek obejmujący wykonywanie danego rodzaju działalności lub przynależność do określonego sektora działalności.

36 Ani z treści art. 11 dyrektywy VAT, ani z kontekstu tego artykułu – to jest tytułu III rzeczony dyrektywy – nie wynika, że wskazany artykuł wprowadza odstępstwo lub jest szczególnym przepisem, który należy interpretować w sposób zawężający, jak sugerują Królestwo Szwecji i Republika Finlandii.

37 Co się tyczy celów zakładanych w art. 11 dyrektywy VAT, z uzasadnienia projektu Komisji prowadzącego do przyjęcia dyrektywy 77/388 wynika, że wprowadzając art. 4 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy, który został zastąpiony wskazanym art. 11, prawodawca Unii chciał umożliwić, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane – czy systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej niezależności w celu uproszczenia procedur administracyjnych lub w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 47).

38 Artykuł 11 akapit drugi dyrektywy VAT umożliwia również państwom członkowskim przyjęcie wszelkich niezbędnych środków w celu uniknięcia sytuacji, w której zastosowanie akapitu pierwszego tego artykułu czyni możliwym nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania. Takie środki mogą być jednak przyjęte tylko przy zachowaniu prawa Unii. Z zastrzeżeniem tego państwa członkowskie mogą ograniczyć zastosowanie reżimu przewidzianego we wskazanym art. 11 w celu zapobiegania nadużyciom podatkowym lub unikaniu opodatkowania.

39 W rozpatrywanym przypadku, jak zostało przedstawione w pkt 26 niniejszego wyroku, Królestwo Szwecji podnosi, że w celu zapobiegania nadużyciom podatkowym i unikaniu opodatkowania zgodnie z art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT została ograniczona w sposób obejmujący przedsiębiorstwa podlegające bezpośrednio lub pośrednio nadzorowi inspektoratu finansowego, a zatem przedsiębiorstwa objęte reżimem kontroli publicznej. Tymczasem Komisja nie wykazała w przekonujący sposób, że w kontekście zwalczania nadużyć podatkowych i unikania opodatkowania środek ten nie był uzasadniony.

40 Należy zatem stwierdzić, że Komisja nie wykazała, iż ograniczenie zastosowania reżimu przewidzianego w art. 11 dyrektywy VAT do przedsiębiorstw sektora finansowego i ubezpieczeń jest sprzeczne z prawem Unii.

41 W rezultacie oraz zważywszy, że skarga Komisji jest niedopuszczalna w zakresie, w jakim jest oparta na naruszeniu zasady równego traktowania, należy też skargę oddalić.

W przedmiocie kosztów

42 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania Trybunału kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Królestwo Szwecji wniosło o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Na podstawie art. 140 § 1 tego regulaminu, zgodnie z którym państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty, należy orzec, że Irlandia i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Irlandia i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.