

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 25. aprila 2013(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – člen 11 – Nacionalna zakonodaja, ki možnost oblikovanja skupine oseb, ki se lahko obravnava kot en davčni zavezanec za DDV, omejuje na podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja“

V zadevi C-480/10,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 5. oktobra 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in K. Simonsson, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Švedski, ki jo zastopata A. Falk in S. Johannesson, agentki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopa D. O'Hagan, agent, skupaj z G. Clohessy, SC, in N. Traversom, BL,

Republike Finske, ki jo zastopa H. Leppo, agentka,

intervenientki,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, v funkciji predsednika četrtega senata, J.-C. Bonichot, sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiusas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. septembra 2012,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. novembra 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Švedska s tem, da je možnost oblikovanja skupine oseb, ki se lahko obravnava kot en davčni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV-skupina in DDV), v praksi omejila na ponudnike finančnih

in zavarovalniških storitev, ni izpolnila obveznosti iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Člen 11 Direktive o DDV določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za [DDV] lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

Švedsko pravo

3 Člen 1 poglavja 6a zakona o davku na dodano vrednost (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200), v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Za uporabo določb tega zakona in v okoliščinah, navedenih v tem poglavju, se lahko dva ali več gospodarskih subjektov obravnavajo kot en gospodarski subjekt (DDV-skupina), pri čemer se tudi dejavnosti te DDV-skupine obravnavajo kot ena dejavnost.“

4 Člen 2 poglavja 6a navedenega zakona določa:

„Del DDV-skupine so lahko:

1. gospodarski subjekti pod nadzorom davčnega inšpektorja, ki opravljajo dejavnost, ki je izvzeta, ker je v skladu s členom 9 ali 10 poglavja 3 izvzet promet iz te dejavnosti, in
2. gospodarski subjekti, katerih glavni namen je dobava blaga ali opravljanje storitev za gospodarske subjekte iz prejšnje točke, ali
3. gospodarski subjekti, ki so komisionarji ali komitenti in ki imajo komisijsko vez, kot je navedena v poglavju 36 zakona o davku od dohodkov (1999:1229).“

5 Člen 9 poglavja 3 zakona o DDV izvzema provizijo za bančne in finančne storitve ter transakcije, ki so del trgovanja z delnicami ali deleži, ali podobne transakcije.

6 Člen 10 poglavja 3 tega zakona izvzema tudi provizije za zavarovalne in pozavarovalne storitve. Iz vseh teh določb je razvidno, da je oblikovanje DDV-skupine namenjeno predvsem podjetjem iz finančnega in zavarovalniškega sektorja.

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

7 Ker je Komisija ocenila, da so določbe zakona o DDV v delu, v katerem uporabo ureditve DDV-skupin omejujejo na ponudnike finančnih in zavarovalniških storitev, nezdržljive s členom 11 Direktive o DDV, je 23. septembra 2008 Kraljevini Švedski poslala uradni opomin in jo pozvala, naj predloži pripombe.

8 Švedski organi so v odgovoru z dne 19. novembra 2008 na ta uradni opomin zatrdili, da

določbe zakona o DDV niso neskladne z Direktivo o DDV.

9 Ker se Komisija s tem odgovorom ni strinjala, je 20. novembra 2009 podala obrazloženo mnenje, na katero je Kraljevina Švedska odgovorila z dopisom z dne 20. januarja 2010, v katerem je navedla, da vztraja pri stališčih iz odgovora na navedeni uradni opomin.

10 Komisija se je na podlagi teh okoliščin odločila, da vloži to tožbo.

11 S sklepoma predsednika Sodišča z dne 15. februarja in z dne 6. julija 2011 je bila Republiki Finski in Irski dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Švedske.

Tožba

Dopustnost

Trditve strank

12 Kraljevina Švedska opozarja, da se Komisija v utemeljitev tožbe sklicuje na načelo enakega obravnavanja, v obrazloženem mnenju pa je navedla, da svojo razlago člena 11 Direktive o DDV opira na načelo davčne nevtralnosti. V dupliki trdi, da je bil predmet spora tako razširjen in torej spremenjen.

13 Republika Finska meni, da iz predhodnega postopka in te tožbe ni mogoče jasno ugotoviti, ali Komisija Kraljevini Švedski očitata kršitev načela davčne nevtralnosti ali kršitev načela enakega obravnavanja. Opozarja, da morajo biti v skladu s sodno prakso Sodišča pravni in dejanski elementi, na katerih tožba temelji, koherentno in razumljivo podani v besedilu same tožbe, predmet spora pa je omejen s predhodnim postopkom ter mora tako temeljiti na istih razlogih in trditvah kot obrazloženo mnenje.

14 Komisija v odgovor na to utemeljevanje trdi, da so pravni in dejanski elementi, na katerih temelji njena tožba, koherentno in razumljivo podani v besedilu same tožbe. Ne ugovarja navedbam, da švedska podjetja, ki opravljajo dejavnosti v finančnem in zavarovalniškem sektorju, ne konkurirajo drugim švedskim podjetjem, dejavnim v drugih sektorjih, in priznava, da se načelo davčne nevtralnosti, na katero se je sklicevala v predhodnem postopku, ne uporablja za obravnavani primer. Vendar meni, da s tem, da v utemeljitev tožbe navaja načelo enakega obravnavanja, predmeta spora glede na obrazloženo mnenje ni razširila ali spremenila.

Presoja Sodišča

15 Treba je opozoriti, da morajo biti pravni in dejanski elementi, na katerih tožba temelji, koherentno in razumljivo podani v besedilu same tožbe (glej zlasti sodbo z dne 24. marca 2011 v zadevi Komisija proti Španiji, C-400/08, ZOdl., str. I-1915, točka 36 in navedena sodna praksa). V obravnavanem primeru tožba Komisije, iz katere jasno izhaja, da v podporo tožbi uveljavlja kršitev načela enakega obravnavanja, in ne kršitve načela davčne nevtralnosti, ustreza tem zahtevam.

16 Opozoriti je treba tudi, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso predmet tožbe, ki je vložena v skladu s členom 258 PDEU, omejen s predhodnim postopkom, določenim v tem členu. Tožba mora torej temeljiti na istih razlogih in trditvah, kot so navedeni v obrazloženem mnenju. Vendar ta zahteva ne more pomeniti, da je vsekakor potrebna popolna skladnost med očitki, navedenimi v izreku obrazloženega mnenja, in tožbenimi predlogi, če predmet spora, kakor je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, ni bil razširjen ali spremenjen (glej zlasti sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Komisija proti Španiji, C-139/00, Recueil, str. I-6407, točki 18 in 19, ter z dne 18. novembra 2010 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-458/08, ZOdl., str. I-11599, točki 43 in 44).

17 Dalje, v skladu z ustaljeno sodno prakso je z načelom davčne nevtralnosti na področju DDV izraženo načelo enakega obravnavanja, ki zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno. Čeprav se neupoštevanje načela davčne nevtralnosti lahko predvidi le med konkurentnimi gospodarskimi subjekti, se lahko kršitev splošnega načela enakega obravnavanja na davčnem področju izkaže prek drugih vrst diskriminacije, ki vpliva na gospodarske subjekte, ki niso nujno konkurenti, ampak so v drugih pogledih primerljivi (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točki 49 in 51).

18 Iz tega izhaja, da se na davčnem področju načelo enakega obravnavanja ne ujema z načelom davčne nevtralnosti. Zato je Komisija zlasti s tem, da je v tožbi navedla, da zakon o DDV v delu, v katerem oblikovanje DDV-skupin omejuje na podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja, ni v skladu z načelom enakega obravnavanja, medtem ko se je v obrazloženem mnenju v zvezi s tem sklicevala na načelo davčne nevtralnosti, razširila predmet spora.

19 Zato tožba Komisije v delu, v katerem se sklicuje na kršitev načela enakega obravnavanja, ni dopustna. V preostalem je tožba dopustna.

Vsebinska presoja

Trditve strank

20 Komisija meni, da so določbe zakona o DDV v delu, v katerem je njihovo področje uporabe omejeno na podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja, v nasprotju s členom 11 Direktive o DDV.

21 Trdi, da se mora nacionalna ureditev DDV-skupin uporabljati za vsa podjetja s sedežem v zadevni državi članici ne glede na vrsto dejavnosti, ki jo opravljajo. Meni namreč, da bi se morala, ker je skupni sistem DDV enoten, uvedba posebne ureditve v okviru tega sistema načeloma uporabljati splošno.

22 Taka razlaga člena 11 Direktive o DDV naj bi izhajala iz besedila te določbe, kjer ni nikjer ne omenjeno, da lahko država članica omeji uporabo ureditve, ki jo določa, na podjetja iz nekega sektorja. Ustrezala naj bi tudi namenu te določbe, ki je, kot naj bi izhajalo iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije (COM(73) 950 final), na podlagi katerega je bila sprejeta Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), državam članicam omogočiti, da zaradi administrativnih poenostavitev ali boja proti zlorabam davčnih zavezancev, ki so zgolj pravno neodvisni, ne obravnavajo kot ločene subjekte.

23 Poleg tega, čeprav Komisija priznava, da se načelo davčne nevtralnosti za obravnavani primer ne zdi upošteveno, trdi, da je švedska ureditev v zvezi z DDV-skupinami vseeno v nasprotju z načelom enakega obravnavanja. Ta ureditev naj bi bila ugodnejša za podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja kot za tista, ki so dejavna v drugih sektorjih. Kraljevina Švedska pa naj ne bi dokazala, da podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja niso v položaju, primerljivem s položajem podjetij iz drugih sektorjev, niti da je omejitev področja uporabe navedene ureditve na ta podjetja objektivno utemeljena.

24 Kraljevina Švedska izpodbija očitano neizpolnitev obveznosti. Meni namreč, da določbe zakona o DDV niso v nasprotju s členom 11 Direktive o DDV.

25 Najprej navaja, da je leta 1998 na podlagi člena 11 Direktive o DDV podjetjem iz finančnega in zavarovalniškega sektorja dala na voljo možnost, da oblikujejo DDV-skupine. Ker je menila, da gre za odstopanje od načela, po katerem so obdavčene vse dejavnosti, je to možnost omejila na področja, na katerih naj bi bila potreba po tem najbolj izražena. Tako naj bi bilo odločeno, da se bodo lahko v DDV-skupine združevale kreditne institucije, investicijske družbe, zavarovalnice, podjetja, ki opravljajo izvzete finančne dejavnosti, in podjetja, katerih glavna dejavnost je dobava blaga ali opravljanje storitev za finančna podjetja.

26 Uvedba te možnosti za finančni in zavarovalniški sektor naj bi se zdela še posebej primerna, ker je dejavnost podjetij iz tega sektorja pogosto razdeljena med različne pravne osebe. Ker družbe iz iste skupine pogosto poslujejo med seboj, finančna podjetja pa v glavnem opravljajo izvzete dejavnosti, naj bi bile v zvezi z DDV posledice poslov znotraj skupine v tem sektorju še posebej hude. Ta podjetja naj bi bila še posebej izpostavljena konkurenci podjetij s sedežem v drugih državah članicah. Poleg tega naj bi bila zaradi preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačila davka v skladu z drugim odstavkom člena 11 Direktive o DDV možnost oblikovanja DDV-skupin omejena tako, da zajema podjetja, ki jih neposredno ali posredno nadzira finančna inšpekcija in ki tako spadajo v okvir javnega nadzora.

27 V nasprotju s Komisijo Kraljevina Švedska meni, da je treba določbo člena 11 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo nacionalne ureditve v zvezi z DDV-skupinami tudi samo za podjetja iz nekaterih določenih sektorjev.

28 Ker je skupni sistem DDV enoten sistem, ki temelji na temeljnem načelu splošnega in univerzalnega DDV, naj bi določba člena 11 Direktive o DDV pomenila odstopanje, saj naj bi iz nje izhajalo, da so posli v okviru skupine podjetij lahko izvzeti. Zato naj bi bilo treba ta člen razlagati ozko.

29 Niti iz besedila niti iz ciljev člena 11 Direktive o DDV naj ne bi izhajalo, da daje država članica s to določbo vsem podjetjem s sedežem na njenem ozemlju možnost, da sodelujejo v DDV-skupini. Po eni strani naj bi dejstvo, da določba ni podrobna, v zvezi s tem potrjevalo diskrecijsko pravico držav članic, da natančneje opredelijo osebe s sedežem na njihovem ozemlju, ki to možnost imajo. Po drugi strani naj cilja administrativne poenostavitve in boja proti zlorabam ne bi bila upoštevana za vsa podjetja, posploševanje možnosti oblikovanja DDV-skupin pa naj bi povečalo možnosti zlorab, kar naj bi bilo v nasprotju z enim od določenih ciljev.

30 Dalje, zakon o DDV naj ne bi bil v nasprotju niti z načelom davčne nevtralnosti niti z načelom enakega obravnavanja. Prvič, navedeni zakon naj ne bi povzročal izkrivljanja konkurence, ker podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja konkurirajo izključno drugo drugemu. Drugič, položaj teh podjetij naj ne bi bil primerljiv s položajem podjetij iz drugih sektorjev. Poleg tega naj bi bila omejitev možnosti oblikovanja DDV-skupine utemeljena z objektivnimi razlogi.

31 Republika Finska kot Kraljevina Švedska meni, da ni v besedilu člena 11 Direktive o DDV ne dopušča, da bi se ta člen razlagal tako, da se mora v skladu s to določbo ureditev v zvezi z DDV-skupinami uporabljati splošno. Ocenjuje, da je zakon o DDV bolj v skladu s ciljem enotnosti skupnega sistema DDV kot razlaga tega člena 11, ki jo je podala Komisija, saj ta cilj zahteva, da je področje uporabe posebnih ureditev, dovoljenih z Direktivo o DDV, ki odstopajo od njenih splošnih določb, čim bolj omejeno. Meni, da za omejitev področja uporabe ureditve v zvezi z DDV-skupinami ne more biti določen noben drug pogoj razen spoštovanja načela davčne nevtralnosti. Omejitev področja uporabe te ureditve na podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja pa naj ne bi bila v nasprotju z omenjenim načelom in nikakor ne z načelom enakega obravnavanja.

32 Irsko, ki ji je bilo dovoljeno ustno podati stališča, je na obravnavi trdila, da člen 11 Direktive o DDV ne uvaja izjeme in državam članicam ne nalaga nobenih obveznosti.

Presoja Sodišča

33 Ker je neizpolnitev obveznosti, ki jo Komisija ožita Kraljevini Švedski, odvisna od razlage člena 11 Direktive o DDV, glede katere pa se mnenje strank razhaja, je najprej treba opozoriti, da se morajo pri določitvi podrožja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen smisel in njeni cilji. Poleg tega iz zahtev enotne uporabe prava Unije in načela enakosti izhaja, da je treba besedilo določbe prava Unije, ki pri opredelitvi smisla in podrožja uporabe ne napotuje posebej na pravo držav članic, običajno razlagati samostojno in enotno v celotni Evropski uniji (sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točki 23 in 24).

34 Za enotno uporabo Direktive o DDV je zlasti pomembna samostojna in enotna razlaga pojma „davčni zavezanec“, ki je opredeljen v poglavju III navedene direktive. V tem okviru je pri členu 11 Direktive o DDV, čeprav je za države članice ureditev iz te določbe izbirna, taka razlaga potrebna, zato da med državami članicami pri izvajanju navedene določbe ne prihaja do razhajanj pri uporabi te ureditve.

35 Glede tega iz besedila prvega odstavka člena 11 Direktive o DDV izhaja, da ta vsaki državi članici omogoča, da vež osebe obravnava kot enega davčnega zavezanca, če imajo te osebe sedež na ozemlju te države članice in če so, čeprav so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane. Iz besedila tega člena izhaja, da za njegovo uporabo ni potrebna izpolnitev drugih pogojev (sodba z dne 9. aprila 2013 v zadevi Komisija proti Irski, C-85/11, točka 36). Ne določa niti možnosti, da države članice gospodarskim subjektom za oblikovanje DDV-skupine postavijo druge pogoje, kot je opravljanje določene vrste dejavnosti ali pripadanje nekemu sektorju dejavnosti.

36 Niti iz besedila člena 11 Direktive o DDV niti iz njegovega konteksta, in sicer naslova III navedene direktive, ne izhaja, da gre za odstopanje ali posebno določbo, ki bi jo bilo treba razlagati ozko, kot predlagata Kraljevina Švedska in Republika Finska.

37 Glede ciljev, ki jim sledi člen 11 Direktive o DDV, iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Komisije, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 77/388, izhaja, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 4(4), drugi pododstavek, te direktive, ki ga je nadomestil navedeni člen 11, državam članicam omogočiti, da lastnosti davčnega zavezanca ne vežejo vedno na neodvisnost, ki je zgolj pravna, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi preprečevanja zlorab, kot je razdelitev enega gospodarskega subjekta na več ločenih davčnih zavezancev, zato da bi bil lahko upravičen do posebne obravnave (zgoraj navedena sodba Komisija proti Irski, točka 47).

38 Drugi odstavek člena 11 Direktive o DDV državam članicam prav tako omogoča sprejetje vseh potrebnih ukrepov, s katerimi preprečijo možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe določbe prvega odstavka tega člena. Vendar se lahko taki ukrepi sprejmejo le ob spoštovanju prava Unije. Države članice lahko s tem pridržkom zaradi preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka omejijo uporabo ureditve iz navedenega člena 11.

39 Kraljevina Švedska v obravnavanem primeru, kot je navedeno v točki 26 te sodbe, trdi, da se je zaradi preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka v skladu s členom 11, drugi odstavek, Direktive o DDV odločila omejiti možnost oblikovanja DDV-skupin na podjetja, ki jih neposredno ali posredno nadzira finančna inšpekcija in ki tako spadajo v okvir javnega nadzora.

Komisiji pa ni uspelo prepričljivo prikazati, da ta ukrep v zvezi z bojem proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka ni utemeljen.

40 Zato je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala, da je omejitev uporabe ureditve iz člena 11 Direktive o DDV na podjetja iz finančnega in zavarovalniškega sektorja v nasprotju s pravom Unije.

41 Zaradi navedenega in zaradi nedopustnosti tožbe Komisije v delu, v katerem temelji na kršitvi načela enakega obravnavanja, je treba tožbo zavrniti.

Stroški

42 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Kraljevina Švedska je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 140(1) tega poslovnika, ki določa, da države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške, je treba odločiti, da Irska in Republika Finska nosita svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Tožba se zavrne.**
2. **Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.**
3. **Irska in Republika Finska nosita svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.