

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NIILA JÄÄSKINENA

přednesené dne 27. listopadu 2012(1)

**Věc C-480/10**

**Evropská komise**

**proti**

**Švédskému království**

„DPH – článek 11 směrnice 2006/112/ES – Vnitrostátní právní úprava omezující registraci skupiny pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb – Slučitelnost s právem Evropské unie v oblasti DPH“

## **I – Úvod**

1. V projednávané věci Komise žádá, aby Soudní dvůr určil, že Švédské království tím, že omezilo dostupnost seskupení pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na finanční a pojišťovací odvětví, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)(2).

2. Článek 11 směrnice o DPH stanoví pravidla týkající se zacházení s více než jednou osobou jako s jedinou entitou pro účely správy daně (často označovanou jako „seskupení pro účely DPH“). Podobná žaloba pro nesplnění povinnosti byla podána proti Finské republice(3).

## **II – Právní rámec**

### **A – Unijní právo**

3. Článek 11 směrnice o DPH stanoví pravidla týkající se seskupení pro účely DPH takto:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

švédský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

## B – Vnitrostátní právo

4. Článek 1 kapitoly 6a zákona o DPH 1994:200 (mervärdeskattelagen 1994:200) (dále jen „švédský zákon o DPH“) stanoví:

„Pro účely použití tohoto zákona lze za podmínek uvedených v této kapitole považovat dvě nebo více hospodářských entit za jedinou hospodářskou entitu (skupinu pro účely DPH) ainnost vykonávanou skupinou pro účely DPH za jedinou innost.“

5. Článek 2 kapitoly 6a švédského zákona o DPH stanoví toto:

„Členy skupiny pro účely DPH mohou být výlučně:

1. hospodářské entity podléhající orgánu finančního dohledu, které vyvíjejí innost osvobozenou od daně z důvodu, že obrát z této innosti je osvobozen od daně podle článku 9 nebo 10 článku kapitoly 3, a

2. hospodářské entity, jejichž hlavní inností je dodávání zboží nebo poskytování služeb hospodářským entitám uvedeným v odstavci 1, nebo

3. hospodářské entity, které jsou komisionáři a komitenty v komisionářském vztahu ve smyslu kapitoly 36 zákona o dani z příjmu (1999:1229).“

6. Článek 9 kapitoly 3 švédského zákona o DPH osvobozuje od daně poskytování bankovních a finančních služeb a transakce spočívající v obchodování s cennými papíry nebo obdobné transakce.

7. Článek 10 kapitoly 3 téhož zákona od daně osvobozuje rovněž poskytování pojišťovacích a zajišťovacích služeb. Ze všech výše uvedených ustanovení vyplývá, že vytváření seskupení pro účely DPH je vyhrazeno především hospodářským subjektům působícím v odvětví finannictví a pojištnictví.

## III – Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

8. Komise dne 23. září 2008 zaslala Švédskému království výzvu dopisem, ve které tvrdila, že ustanovení švédského práva omezující dostupnost seskupení pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb jsou neslučitelná s článkem 11 směrnice o DPH.

9. Švédské království odpovědělo dopisem ze dne 19. listopadu 2008, ve kterém uvedlo, že podle jeho názoru je švédská právní úprava týkající se skupin pro účely DPH v souladu se směrnicí o DPH.

10. Komise dne 20. listopadu 2009 zaslala Švédskému království odvodné stanovisko, ve kterém zopakovala svůj postoj. Švédské království odpovědělo dopisem ze dne 20. ledna 2010, ve kterém uvedlo, že jeho výklad směrnice o DPH je správný.

11. Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, podala projednávanou žalobu, která byla kanceláři Soudního dvora doručena dne 1. října 2010. Komise žádá Soudní dvůr, aby určil, že Švédské království nesplnilo své povinnosti vyplývající z článku 11 směrnice o

DPH tím, že omezilo dostupnost seskupení pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb.

12. Švédské království žádá Soudní dvůr, aby žalobu odmítl jako nepřijatelnou, protože předmět žaloby jde nad rámec výtky formulované Komisí ve správním řízení. Švédské království podporuje navrhuje zamítnutí žaloby jako neopodstatněné.

13. Finská republika a Irsko vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Švédského království. Tyto členské státy a Komise se účastnily jednání, které se konalo dne 6. září 2012.

#### IV – Přijatelnost

14. Švédské království ve své žalobní odpovědi tvrdí, že Komise neuvedla porušení zásady rovného zacházení v žádné z fází správního řízení. Její výtky se naopak omezila na porušení zásady daňové neutrality. Rovné zacházení bylo poprvé uplatněno v žalobě pro nesplnění povinnosti podané k Soudnímu dvoru, čímž byl protiprávně rozšířen a změněn předmět sporu.

15. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí žaloba vycházet ze stejných důvodů a základů jako odvodněné stanovisko(4). V rozsahu, v němž nebyla vytýkaná skutečnost uvedena v odvodněném stanovisku, nemůže být prohlášena za nepřijatelnou v řízení před Soudním dvorem.

16. Jak nicméně Soudní dvůr uvedl ve věci C-458/08, Komise v. Portugalsko, tento požadavek nemůže vést až k vyžadování dokonalé shody mezi znáním vytýkaných skutečností ve výroku odvodněného stanoviska a návrhovými žádáními v žalobě ve všech případech, pokud předmět sporu, tak jak byl vymezen v odvodněném stanovisku, nebyl rozšířen nebo změněn(5).

17. Článek 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora ve spojení s článkem 21 statutu Soudního dvora mezi podmínkami přijatelnosti stanoví, že žaloba pro nesplnění povinnosti musí uvádět předmět sporu a *stručný popis žalobních důvodů, na kterých je žaloba založena*(6). Vyžaduje se alespoň stručné shrnutí právních a skutkových okolností, na kterých se tyto výtky zakládají(7). Bezvadnost řízení je podstatnou zárukou, kterou Smlouva stanovila nejen za účelem ochrany práv dotčeného členského státu, ale rovněž pro zajištění toho, aby předmětem případného soudního řízení byl jasně vymezený spor(8).

18. Pokud se žalobní důvod, který byl uplatněn poprvé v řízení před Soudním dvorem, v čemliší od výtky, která byla uplatněna v postupu před zahájením soudního řízení, nevyhnutelným důsledkem toho podle mého názoru je, že Komise rozšířila nebo změnila předmět řízení. Za takových okolností nelze tvrdit, že Komise pouze upesuje argumenty, které již byly obecně uplatněny v dřívější fázi řízení(9). Naopak, struktura sporu se zásadně mění.

19. Tak tomu však není, pokud jde o zásadu rovného zacházení v kontextu projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti. Výtky Komise zůstala v průběhu správního řízení a řízení před Soudním dvorem stejná. To znamená, že omezením dostupnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 na určitá odvětví a vyloučením všech ostatních hospodářských subjektů ve Švédsku, je se srovnatelnými situacemi zacházeno odlišně.

20. Rozdíl mezi daňovou neutralitou a obecnější zásadou rovného zacházení se omezuje na otázku, zda hospodářské subjekty, které spolu navzájem přímo nesoutěží, jsou ve srovnatelném postavení. Je tomu tak proto, že daňová neutralita je použitelná pouze v kontextu hospodářské soutěže. Porušení zásady rovného zacházení však může nastat tehdy, pokud je se srovnatelnými situacemi zacházeno odlišně(10). Podle mého názoru však jakýkoliv rozdíl mezi daňovou

neutralitou a rovným zacházením může mít pro řešení projednávaného sporu druhý – či dokonce třetí – význam.

21. K tomuto závěru jsem dospěl z důvodu primární úlohy, kterou výklad článku 11 směrnice o DPH hraje při rozhodování o tom, zda Švédsko jedná v souladu s právem EU, když omezuje dostupnost seskupení pro účely DPH na finanční a pojišťovací odvětví. Podle ustálené judikatury je prvním krokem posouzení doslovného významu článku 11. Pouze tehdy, pokud relevantní výrazy v článku 11 mohou být vykládány rozdílně, se lze uchýlit k jeho kontextu a účelu(11). V této fázi se zásady daňové neutrality a rovného zacházení stávají relevantními jako argumenty, které ozejmují výklad článku 11 směrnice o DPH(12). Jako takové nehrají úlohu nezávislou na článku 11 jakožto prvky povinností Švédského království, které by mohly ovlivnit přípustnost projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti.

22. Skutečnost, že odvodné stanovisko Komise výslovně neodkazuje na zásadu rovného zacházení v širším smyslu, než který má zásada daňové neutrality, tudíž neznamená, že Komise uvedla nový žalobní důvod, kterým se Soudní dvůr nemůže zabývat.

## **V – Argumenty účastníků řízení**

23. Komise tvrdí, že omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb je v rozporu s článkem 11 směrnice o DPH proto, že každý vnitrostátní režim seskupení stanovený členským státem musí být dostupný pro všechny hospodářské subjekty usazené v tomto členském státu, bez ohledu na jejich obor podnikání. To je podle Komise patrné ze znění článku 11, který stanoví, že „každý členský stát [může] považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazený na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“.

24. Komise tvrdí, že tento výklad je dále podpořen úelem článku 11 směrnice o DPH, kterým je umožnit členským státům, aby za jedinou osobu povinnou k dani považovaly hospodářské subjekty, které jsou oddělenými entitami pouze formálně. Článek 11 zjednodušuje administrativu a bojuje proti zneužití. Komise uvádí, že tyto cíle jsou relevantní pro všechny hospodářské subjekty, a nikoliv jen pro hospodářské subjekty v určitém odvětví.

25. Komise dále tvrdí, že příslušné švédské zákony jsou neslučitelné se zásadou rovného zacházení, protože s podobnými situacemi je zacházeno rozdílně bez objektivního odvodnění(13). Komise rovněž tvrdí, že v oblasti zdanění může být porušení zásady rovného zacházení prokázáno diskriminací, která se dotýká obchodníků, již spolu navzájem nutně nesoutěží, ale kteří jsou přesto v podobné situaci.

26. Komise tvrdí, že v souvislosti s použitím článku 11 směrnice o DPH jsou všechny hospodářské subjekty usazené ve Švédsku v podobném postavení; omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb ale znamená, že s těmito hospodářskými subjekty je zacházeno příznivěji, než s hospodářskými subjekty v jiných odvětvích. Komise je toho názoru, že žádný objektivní důvod pro tento rozdíl v zacházení neexistuje.

27. Švédské království tvrdí, že švédská právní úprava je v souladu se zněním článku 11 směrnice o DPH. Při neexistenci přesnějšího znění článku 11 mohou členské státy rozhodnout, které osoby usazené na jejich území mohou využít seskupení pro účely DPH.

28. Švédské království tvrdí, že je obzvláště vhodné zavést seskupení pro účely DPH ve finančním odvětví, neboť se jedná o odvětví, ve kterém jsou činnosti často rozděleny mezi různé

právnícké osoby. To je způsobeno regulačními požadavky. Dále, finanční odvětví je silně vystaveno hospodářské soutěži s hospodářskými subjekty usazenými v ostatních členských státech, a vzhledem k tomu, že tyto subjekty mají přístup k režimu seskupení pro účely DPH, švédské hospodářské subjekty poskytující finanční služby by ve srovnání s nimi byly znevýhodněny, pokud by seskupení pro účely DPH nebylo dostupné.

29. Švédské království kromě toho tvrdí, že omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na hospodářské subjekty ve finančním a pojišťovacím odvětví slouží k zamezení daňovým únikům, ke kterým dochází například tehdy, když skupina společností do svých účtů zahrnuje jako interní transakce ty transakce, ke kterým došlo mezi členy skupiny a společnostmi mimo skupinu.

30. Švédské království zastává názor, že švédská právní úprava seskupení pro účely DPH je v souladu se zásadou rovného zacházení i se zásadou daňové neutrality. Judikatura Soudního dvora týkající se zásady rovného zacházení stanoví požadavky pro neutralitu hospodářské soutěže a švédská právní úprava seskupení pro účely DPH je s těmito požadavky v souladu, jelikož hospodářské subjekty ve finančním odvětví v zásadě soutěží pouze spolu navzájem. Švédská právní úprava není ani neslučitelná se zásadou rovného zacházení v jejím širším smyslu, protože hospodářské subjekty ve finančním odvětví nejsou ve srovnatelné situaci s hospodářskými subjekty v jiných odvětvích. Je tomu tak proto, že hospodářské subjekty ve finančním odvětví jsou často rozděleny mezi různé právnícké osoby z regulačních důvodů.

31. Konečně, Švédské království tvrdí, že při výkladu článku 11 směrnice o DPH se lze inspirovat ustanoveními směrnice o DPH, která se týkají osvobození od daně a snížených sazeb daně(14). Vzhledem k tomu, že článek 11 umožňuje, aby se transakce uvnitř skupiny pro účely DPH uskutečňovaly, aniž by podléhaly DPH, a dané ustanovení se tudíž odchyluje od obecného režimu DPH, musí být jeho působnost vykládána striktně.

## VI – Analýza

### A – Úvodní poznámky

32. Podle mého názoru je rozhodující následující otázka: Je členský stát, který se rozhodl zavést režim seskupení pro účely DPH oprávněn omezit jeho fungování na některé hospodářské subjekty, které splňují požadavky stanovené v článku 11 směrnice o DPH, aniž rozšíří dostupnost seskupení pro účely DPH podle článku 11 na všechny hospodářské subjekty, které tyto požadavky splňují?

33. Mnoho závisí na působnosti článku 11 směrnice o DPH. Mohou členské státy při výkonu svého práva považovat za „jedinou osobu povinnou k dani“ osoby usazené na jejich území, které jsou právně nezávislé, ale jsou vzájemně úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, rozlišovat s ohledem na povahu podnikání, jemuž se hospodářské subjekty věnují, takže některé transakce či některé kategorie osob povinných daní jsou vyloučeny(15)? Respektovalo Švédské království meze článku 11(16)?

34. Úvodem je užitečné připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být při posuzování významu ustanovení práva Evropské unie vzaty v úvahu jeho cíle, kontext a znění(17). Jak jsem již uvedl, nejprve se budu zabývat zněním článku 11 a – pokud to bude nutné – jeho kontextem a cíli.

### B – Výklad znění článku 11 směrnice o DPH

35. Podle ustálené judikatury Soudního dvora mají členské státy právo opírat se o znění směrnice(18). Na tomto základě je ze znění článku 11 směrnice o DPH zřejmé, že se jedná o

fakultativní ustanovení. Pokud se však členský stát rozhodne pro zavedení seskupení pro účely DPH, jeho podmínky musí být v souladu se směrnicí o DPH.

36. Článek 11 směrnice o DPH stanoví, že seskupení pro účely DPH je dostupné (*jakýmkoli*) osobám, které jsou usazeny na území členských států za předpokladu, že tyto osoby mají úzké finanční, hospodářské a organizační vazby. V tomto ustanovení neexistují jiná omezení. Naopak je možné tvrdit, že použití výrazu „[jakékoli] osoby“ omezuje posuzovací prostor členského státu pro uplatnění dalších omezení při provedení daného článku do vnitrostátního práva. Podle mého názoru se výraz „[jakékoli] osoby“ vztahuje na osoby bez ohledu na odvětví hospodářské činnosti, na kterém se podílejí. V důsledku toho doslovný výklad článku 11 směrnice vylučuje jakékoliv omezení jeho působnosti na definovaná hospodářská odvětví.

37. Pokud by Soudní dvůr akceptoval výše uvedenou analýzu založenou na znění článku 11, není nezbytně nutné, aby se dále zabýval jeho kontextem a cíli(19). Budu se však touto otázkou zabývat pro případ, že mój závěr týkající se znění článku 11 nebude přijat.

#### *C – Možnost seskupení pro účely DPH v širším kontextu režimu DPH*

38. Výsledkem vytvoření skupiny pro účely DPH je vznik jediné osoby povinné k dani pro účely DPH, která je ve všech ohledech srovnatelná s osobou povinnou k dani, jež sestává z jediné entity(20). Seskupení pro účely DPH bez ohledu na svou povahu zvláštního režimu nezavádí omezení práv osoby povinné k dani, která jsou definována v článku 9 směrnice o DPH, ani tato práva nerozšiřuje.

39. Systém DPH dosahuje nejvyšší jednoduchosti a neutrality za dvou podmínek: pokud je daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby, distribuce a poskytování služeb(21). Výsledkem režimu DPH má být neutralita v hospodářské soutěži, aby podobné zboží a služby na území členského státu nesly podobnou daňovou zátěž, bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce(22). Toto tak zvané neutrální zdanění, pokud funguje optimálně, nesmí ovlivňovat hospodářskou soutěž nebo rozhodnutí, která hospodářské subjekty činí při organizování svých činností, například právní formu nebo organizační strukturu(23).

40. Ustavení skupiny pro účely DPH vede ke vzniku daňové povinnosti seskupení a ukončuje samostatnou daňovou povinnost těch z jejích členů, kteří byli osobami povinnými k dani pro účely DPH před tím, nežli se připojili ke skupině(24). Zacházení s transakcemi skupiny pro účely DPH, a to jak s transakcemi směrujícími k entitám mimo seskupení, tak s transakcemi, které pocházejí od těchto entit, je srovnatelné s daňovým zacházením s jedinou osobou povinnou k dani, která působí samostatně. Transakce mezi jednotlivými členy skupiny, které v důsledku toho zůstávají uvnitř skupiny, jsou považovány za transakce, které skupina uskutečnila pro sebe. V důsledku toho interní transakce seskupení pro účely DPH z hlediska DPH neexistují.

41. Pokud skupina pro účely DPH jedná v souladu s pravidly režimu DPH, nárok osob náležejících do skupiny pro účely DPH na odpočet DPH z koupě není rozšířen(25). Tento nárok je nadále použitelný pouze na ta dodání, která jsou uskutečněna pro činnosti podléhající DPH prováděné skupinou pro účely DPH. Členové skupiny pro účely DPH nemají nárok ani na odpočet DPH z dodání zboží uskutečněných pro činnosti osvobozené od DPH.

#### *D – Účel ustanovení o seskupení pro účely DPH*

42. Ve světle účelu a obsahu seskupení pro účely DPH, které jsem nastínil výše, nemohu souhlasit s argumentem Švédského království, že členské státy mají prostor pro uvážení, pokud jde o hospodářská odvětví, pro která je seskupení pro účely DPH dostupné. K tomuto závěru

jsem dospěl z následujících důvodů.

43. Seskupení pro účely DPH nevede k hospodářskému prospěchu, pokud je koupě uskutečněna pro činnosti podléhající DPH, neboť kupující má nárok na odpočet DPH na vstupu. V takové situaci je skutečnost, zda je koupě uskutečněna uvnitř skupiny pro účely DPH bez DPH na vstupu, nebo s DPH na vstupu mimo skupinu pro účely DPH, v zásadě irelevantní.

44. Členům skupiny pro účely DPH může plynout hospodářský prospěch z příslušnosti k seskupení v některých situacích(26). Například členství ve skupině pro účely DPH může být prospěšné v situaci, kdy člen uskutečňuje koupi podléhající DPH nemohl, z důvodu povahy svých činností osvobozených od DPH, nárok na odpočet, a to buď vůbec žádný, nebo nemohl nárok na plný odpočet DPH. Pokud tento člen uskuteční koupi od dodavatele mimo skupinu pro účely DPH, podléhá tato koupě DPH. Pokud však uskuteční nákup od jiného člena skupiny, tento nákup DPH nepodléhá.

45. Pokud hospodářský subjekt nemá nárok na odpočet DPH na vstupu zaplacené při koupi, může pro něj být hospodářsky výhodné, aby zboží nebo služby sám vyprodukoval. Například banka, která nemá nárok na odpočet DPH, může mít hospodářský prospěch z toho, že vyprodukuje služby informačních technologií nezbytné pro své bankovní činnosti interně, namísto toho, aby je nakupovala od třetí osoby. Nicméně je-li dostupná možnost seskupení pro účely DPH, může zadat poskytování služeb informačních technologií dceřiné společnosti patřící skupině a získat stejnou výhodu.

46. Výše uvedená hospodářská motivace může být důvodem pro to, aby členský stát, ve kterém není možnost seskupení pro účely DPH dostupná obecně pro všechny hospodářské subjekty, tuto možnost přesto zpřístupnil poskytovatelům finančních a pojišťovacích služeb, kteří jsou osobami povinnými k dani, jež uskutečňují především činnosti osvobozené od DPH. To však neznamená, že je to legální z hlediska práva Evropské unie v oblasti DPH.

E – *Může být seskupení pro účely DPH omezeno na některá hospodářská odvětví?*

47. Je nepochybné, že právní úprava členských států upravující seskupení pro účely DPH musí být v souladu s účely seskupení pro účely DPH, které stanoví směrnice o DPH. V tomto ohledu členské státy nemají žádný prostor pro uvážení.

48. Je třeba mít rovněž na mysli, že z potřeby jednotného uplatnění práva Evropské unie a z obecné zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Evropské unie, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii(27).

49. Jak bylo uvedeno výše, Švédské království tvrdí, že omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na finanční a pojišťovací odvětví je odůvodněné vzhledem k potřebě vytvořit rovné podmínky hospodářské soutěže pro hospodářské subjekty v uvedených odvětvích ve vztahu k mezinárodním subjektům. Kromě toho je tvrzeno, že uvedené omezení je odůvodněno striktnější regulací a dohledem ve finančním a pojišťovacím odvětví, než jsou ty, které existují v jiných odvětvích. Seskupení pro účely DPH je pro tato odvětví zásadní, jelikož individuální hospodářské subjekty v nich musí být organizovány z důvodů daných právními předpisy jako samostatné právnické osoby.

50. Připomínám, aniž tímto hlediskem upírám význam, že účelem seskupení pro účely DPH je administrativní zjednodušení a zabránění zneužití. Tyto cíle se neomezují na některá odvětví, ale jsou použitelné na všechny hospodářské subjekty bez ohledu na odvětví, ve kterém působí.

51. Pokud jde o tendenci finančního a pojišťovacího odvětví k rozdělování činností mezi různé právnické osoby, je rovněž třeba uvést, že víceetapové skupinové struktury jsou v současnosti typické též v řadě dalších odvětví. V takových oblastech, jako jsou sociální a zdravotní služby a odvětví nemovitostí, může být seskupování pro účely DPH podobně výhodné(28). Podle švédské právní úpravy osoby povinné k dani poskytující plnění osvobozená od daně, pro které je seskupování pro účely DPH povoleno, jsou ve výhodnějším postavení než skupiny ostatních hospodářských subjektů poskytujících plnění osvobozená od daně, kterým je tato možnost odepřena.

52. Je třeba zdůraznit, že seskupení pro účely DPH je po své registraci běžnou jedinou osobou povinnou k dani. Neuplatní se žádná další omezení, i když seskupení pro účely DPH je skutečně zvláštním režimem(29).

53. Ve světle požadavku soudržného a jednotného výkladu práva Evropské unie v oblasti DPH podle mého názoru není omezení daňového postavení osoby v závislosti na odvětví odvoditelné. V kontextu specifických ustanovení práva DPH upravujících daně odvětví by měly být zohledněny různé cíle praktické, sociální, hospodářské a další povahy v uvedeném odvětví. O tyto faktory se nicméně nelze opírat při definování osob povinných k dani pro účely článku 11 směrnice o DPH(30).

54. Z tohoto důvodu není možné přijmout analogii mezi článkem 11 směrnice o DPH a jejími ustanoveními o osvobození od daně a snížených sazbách DPH(31), kterou chce daný členský stát dovodit z fakultativní povahy seskupení pro účely DPH. Ustanovení směrnice o DPH o osvobození od daně a snížených sazbách daně jsou ve skutečnosti založena na specifických cílech odvětvové politiky, které jsou uznány – či alespoň tolerovány – zákonodárcem Evropské unie. Jak Soudní dvůr uvedl ve své ustálené judikatuře, členské státy mohou zavést zmírnění zátěže DPH pro některé skupiny spotřebitelů(32).

55. Ustanovení upravující seskupení pro účely DPH naproti tomu upravují status skupiny osob jakožto jediné osoby povinné k dani za specifických podmínek. Směrnice o DPH nestanoví specifické daňové cíle politiky, které by mohly být podporovány využitím tohoto režimu. Užitečnější analogii k článku 11 směrnice o DPH lze proto najít v judikatuře týkající se použití fakultativních opatření v kontextu vnitřního trhu(33). Zde Soudní dvůr dospěl k závěru, že fakultativní povaha opatření neznamena, že členský stát může omezit jeho působnost zpětně, který není v dotyčném ustanovení práva Evropské unie stanoven.

#### F – Závěrečné poznámky

56. Výtka Komise se výslovně týká pouze omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na poskytovatele finančních a pojišťovacích služeb. Poznámky, které nyní uvedu, v důsledku toho nemohou sloužit k potvrzení výsledku žaloby pro nesplnění povinnosti podané proti Švédsku. Nicméně poskytnou užitečnou ilustraci problému, které omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH může přinést a o kterých účastníci řízení při jednání diskutovali.

57. Švédské právní předpisy v oblasti DPH ve skutečnosti *nevylučují* z daňových skupin všechny právně nezávislé osoby působící v jiných odvětvích, než jsou finanční a pojišťovací odvětví. Podle čl. 2 odst. 2 a 3 hlavy 6a švédského zákona o DPH mohou být součástí skupiny pro účely DPH následující entity: (i) hospodářské entity, jejichž hlavní činností je dodávání zboží a poskytování služeb hospodářským entitám poskytujícím finanční služby a pojišťovací služby, a (ii) hospodářské entity, které jsou komisionáři a komitenty a které mají komisionářský vztah takového druhu, jako je vztah uvedený v kapitole 36 zákona o dani z příjmu.



58. Jak bylo objasněno při jednání, oba typy entit, které jsem uvedl v bodech (i) a (ii) výše, mohou směřovat část svých podnikatelských aktivit na zákazníky mimo skupinu. Je nutné dodat, že podle informací poskytnutých zástupcem švédské vlády byl v praxi podíl aktivit směřovaných mimo skupinu omezen na 20 %(34). Tato informace je relevantní, neboť ukazuje, že švédský režim seskupení pro účely DPH může představovat obtíže, pokud jde o neutralitu hospodářské soutěže, která je jedním aspektem daňové neutrality a že takové obtíže byly členským státem uznány a do určité míry řešeny.

59. Vzhledem k tomu, že omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na finanční a pojišťovací odvčtví není ve švédské právní úpravě absolutní, členové skupiny pro účely DPH mohou mít hospodářský prospěch ze seskupení pro účely DPH rovněž v souvislosti se svými činnostmi mimo finanční a pojišťovací odvčtví.

60. Z čehož důvodem jsem toho názoru, že pokud se členský stát rozhodne poskytnout možnost vytvořit seskupení pro účely DPH, toto seskupení musí být přístupné všem hospodářským subjektům činným ve všech odvčtvích v dotýcném členském státě za předpokladu, že splňují podmínky stanovené v článku 11 směrnice o DPH(35). Omezení této zásady mohou být odůvodněna pouze tehdy, pokud existuje potřeba přijmout opatření proti potenciálnímu zneužití ujasně definovaných transakcí. Pokud tomu tak není, je omezení dostupnosti seskupení pro účely DPH na finanční a pojišťovací odvčtví nepřijatelné.

## VII – Závěry

61. Ve své tčto úvah navrhují, aby Soudní dvčr (i) určil, že Švédské království tím, že omezilo dostupnost seskupení pro účely DPH na finanční a pojišťovací odvčtví, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty; (ii) uložil Švédskému království náhradu nákladů řízení a (iii) rozhodl, že Finská republika ponese vlastní náklady řízení.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Úč. včst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Včc C-74/11, Komise v. Finsko. Dnes rovněž přednesu své stanovisko ve včci C-85/11, Komise v. Irsko, která se týká otázky, zda jsou členské státy oprávněny zahrnout osoby nepovinné k dani do seskupení pro účely DPH; tato otázka je rovněž relevantní ve včci C-74/11, Komise v. Finsko. Komise rovněž zpochybnila zahrnutí osob nepovinných k dani do seskupení pro účely DPH v řadě dalších včcí, konkrétně ve včcech C-109/11, Komise v. Česká republika; C-95/11, Komise v. Dánsko; C-65/11, Komise v. Nizozemsko; C-86/11, a Komise v. Spojené království. Soudní dvčr nicméně omezil svou žádost o stanovisko generálního advokáta na projednávanou včc a včc C-85/11, Komise v. Irsko.

4 – Viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Komise v. Španělsko (C-139/00, Recueil, s. I-6407, bod 18 a citovaná judikatura).

5 – Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010 (C-458/08, Sb. rozh. s. I-11599, bod 44 a citovaná judikatura). Viz rovněž rozsudek ze dne 10. kvčtna 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, body 24 až 26).

6 – Odpovídajícím ustanovením přepracovaného jednacího řádu, který vstoupil v platnost 1. listopadu 2012, je čl. 120 písm. c) (Úč. včst. 2012, L 265, s. 1).

7 – Rozsudek ze dne 16. kvčtna 2005, Komise v. Itálie (C-456/03, Sb. rozh. s. I-5335, bod 23 a

citovaná judikatura).

8 – Tamtéž, bod 37.

9 – Rozsudek Komise v. Portugalsko, uvedený výše, bod 47.

10 – Viz například rozsudek ze dne 13. července 2000, Idéal Tourisme SA (C-36/99, Recueil s. I-6049). Platnost samotných ustanovení směrnice o DPH může být zpochybněna z důvodu porušení zásady rovného zacházení. Viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251). Jako nedávný příklad v této věci, ve které Soudní dvůr posuzoval, zda řecký stát porušil zásadu daňové neutrality při provádění směrnice o DPH do vnitrostátního práva, viz usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11).

11 – Viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království (C-582/08, Sb. rozh. s. I-7195, bod 51). Viz rovněž bod 52 mého stanoviska v této věci.

12 – Viz například rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 31), a ze dne 27. dubna 2006, Solleveld (C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, bod 36).

13 – Komise zde odkazuje na rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks&Spencer (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 49 a 51).

14 – Viz hlava IX a článek 98 směrnice o DPH.

15 – K obdobné problematice viz rozsudek Turn- und Sportunion Waldburg, uvedený výše, bod 30.

16 – Viz obdobný rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming (C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 44).

17 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. I-10576, bod 23 a citovaná judikatura); viz rovněž rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, bod 27).

18 – Viz rozsudek Komise v. Spojené království, uvedený výše, body 49 až 51.

19 – Tamtéž, především bod 51. Viz rovněž moje stanovisko v uvedené věci, bod 52.

20 – Praktické provedení možnosti seskupení pro účely DPH se liší. V některých členských státech, které zavedly seskupení pro účely DPH, je pro osoby splňující náležitosti povinné, v jiných členských státech je dobrovolné.

21 – Viz bod 5 odvodňovací směrnice o DPH.

22 – Viz bod 7 odvodňovací směrnice o DPH.

23 – Terra, B., a Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, kapitola 7.3.

24 – Viz rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, body 19 a 20).

25 – Pro shrnutí systému odpůtu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, bod 25 a citovaná judikatura).

26 – Viz sdělení komise Radě a Evropskému parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [COM (2009) 325 final], s. 11–12.

27 – Viz rozsudek NCC Construction Danmark, uvedený výše, bod 24 a citovaná judikatura.

28 – Pro diskusi o režimu seskupení pro účely DPH v rámci švédského systému DPH viz Håkan Magnusson: „Gruppregristrering till mervärdesskatt“, Skattenytt 1998/11.

29 – Účastníci řízení diskutovali o otázce, zda článek 11 směrnice o DPH stanoví výjimku nebo odchylku, která musí být vykládána restriktivně. Jsem toho názoru, že se nejedná o účelný přístup, obzvláště proto, že Komise v projednávané věci podle všeho tvrdí, že seskupení pro účely DPH není odchylkou z obecného režimu DPH, nýbrž zvláštním režimem. Ve věci C-85/11, Komise v. Irsko, však Komise zřejmě zaujala opačný postoj.

30 – Uvádím, že bod 2 přílohy A ke druhé směrnici o DPH stanovil, že „[p]okud členský stát hodlá nezdařovat některé činnosti, je třeba, aby tak učinil prostřednictvím osvobození od daně spíše než vyloučením osob uskutečňujících tyto činnosti z rozsahu daňové povinnosti.“ (*neoficiální překlad*) V důsledku toho se v rámci režimu Evropské unie v oblasti DPH ustanovení definující postavení osoby povinné k dani nepoužijí za účelem dosažení specifických cílů fiskální politiky.

31 – Uvedenými výše.

32 – Viz například rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09, Sb. rozh. s. I-4261) bod 28: „[...] pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie“. Viz rovněž rozsudky ze dne 7. února 2002, Komise v. Finsko (C-169/00, Recueil, s. I-2433, bod 30); ze dne 8. května 2003, Komise v. Francouzská republika (C-384/01, Recueil, s. I-4395, bod 24), a ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Sb. rozh. s. I-1817, bod 43).

33 – Pokud jde o výklad srovnatelné situace v právu Evropské unie v kontextu legislativní volby, viz rozsudek ze dne 23. října 2003, Adidas-Salomon a Adidas Benelux (C-408/01, Recueil, s. I-12537), ve kterém Soudní dvůr v bodu 20 uvedl, že „[...] možnost volby členského státu [při provedení čl. 5 odst. 2 směrnice, kterou se sbližují právní předpisy členských států o ochranných známkách (Úč. vst. L 40, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 92) do vnitrostátního práva] se tak týká samotného principu poskytnutí vyšší ochrany proslulým ochranným známkám, ale nikoliv situací, na které se tato ochrana vztahuje, pokud ji členský stát přizná“.

34 – Podle návrhu právní úpravy seskupení pro účely DPH ve Švédsku může být maximálně 20–30 % činnosti směřováno mimo seskupení pro účely DPH. Pokud jde o podniky poskytující podpůrné služby pro finanční služby, byl požadavek, že se musí jednat o jejich hlavní účel, v příslušném vládním návrhu zákona odvozen odkazem na potřebu omezit negativní soutěžní účinky seskupení pro účely DPH ve vztahu k externím poskytovatelům. Viz návrh Regeringens 1997/98:148, s. 37.

35 – Vnitrostátní seskupení pro účely DPH, zavedená pouze pro některá odvětví, mohou být kritizována rovněž z hlediska státních podpor, jelikož představují selektivní zvýhodnění hospodářských subjektů, které jsou jiné v tomto odvětví.