

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NIILA JÄÄSKINENA,

predstavljeni 27. novembra 2012(1)

Zadeva C-480/10

Evropska komisija

proti

Kraljevini Švedski

„DDV – člen 11 Direktive 2006/112/ES – Nacionalna zakonodaja, ki registracije DDV-skupin omejuje na ponudnike finančnih in zavarovalniških storitev – Združljivost s pravom Evropske unije na področju DDV“

I – Uvod

1. Komisija s to tožbo predlaga, naj se ugotovi, da Švedska z omejitvijo dostopnosti združevanja za namene davka na dodano vrednost (DDV) na finančni in zavarovalniški sektor ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)(2).

2. Člen 11 Direktive o DDV določa pravila, ki se nanašajo na obravnavo več davčnih zavezancev kot enega zavezanca za pobiranje davkov (za kar se pogosto uporablja izraz „združevanje za namene DDV“). Enaka tožba zaradi neizpolnitve obveznosti je bila vložena proti Republiki Finski(3).

II – Pravni okvir

A – Pravo Evropske unije

3. Člen 11 Direktive o DDV določa pravila, ki se nanašajo na DDV-skupine:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu ‚odbor 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.“

B – Nacionalno pravo

4. Člen 1 poglavja 6a zakona o DDV 1994:200 (mervärdesskattelagen) 1994:200 (v nadaljevanju: švedski zakon o DDV) določa:

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

5. Člen 2 poglavja 6a švedskega zakona o DDV določa:

„Del DDV-skupine so lahko:

1. gospodarski subjeki 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 subjeki, katerih glavni namen je dobava blaga ali opravljanje storitev za gospodarske subjekte iz prejšnje točke, ali
 3. gospodarski subjeki, ki so komisionarji ali komitenti in ki imajo komisijsko vez, kot je navedena v poglavju 36 zakona o davku od dohodkov (1999:1229).“
6. Člen 9 poglavja 3 švedskega zakona o DDV izvzema provizijo za bančne in finančne storitve in transakcije, ki so del trgovanja z delnicami ali deleži, ali podobne transakcije.
7. Člen 10 poglavja 3 tega zakona izvzema tudi provizije za zavarovalne in pozavarovalne storitve. Iz vseh teh določb je razvidno, da so lahko del DDV-skupine v bistvu le gospodarski subjeki iz finančnega in zavarovalniškega sektorja.

III – Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

8. Komisija je 23. septembra 2008 poslala Kraljevini Švedski uradni opomin, v katerem je trdila, da so določbe švedskega prava, ki dostopnost združevanja za namene DDV omejujejo na ponudnike finančnih in zavarovalniških storitev, nezdržljive s členom 11 Direktive o DDV.

9. Kraljevina Švedska je odgovorila z dopisom z dne 19. novembra 2008, v katerem je navedla, da meni, da je švedska zakonodaja, ki se nanaša na DDV-skupine, v skladu z Direktivo o DDV.

10. Komisija je 20. novembra 2009 poslala Kraljevini Švedski obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila svoje stališče. Kraljevina Švedska je odgovorila z dopisom z dne 20. januarja 2010, v katerem je navedla, da je bila njena razlaga Direktive o DDV pravilna.

11. Ker se Komisija s tem odgovorom ni strinjala, je 1. oktobra 2010 pri Sodišču vložila tožbo. Komisija Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Švedska ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 11 Direktive o DDV s tem, da je dostop do združevanja za namene DDV omejila na ponudnike finančnih in zavarovalniških storitev.

12. Kraljevina Švedska Sodišču predlaga, naj tožbo zavrže kot nedopustno, ker gre njen predmet dlje od očitka, ki ga je Komisija navedla v upravnem postopku. Kraljevina Švedska podredno predlaga, naj se tožba zavrne kot neutemeljena.

13. Republika Finska in Irska sta intervenirali v podporo Kraljevini Švedski. Ti državi članici in Komisija so se udeležile obravnave 6. septembra 2012.

IV – Dopustnost

14. Kraljevina Švedska v svoji dupliki trdi, da Komisija ni v nobeni fazi upravnega postopka navedla kršitve na?ela enakega obravnavanja. Njen o?itek je bil omejen na kršitev na?ela dav?ne nevtralnosti. Enako obravnavanje je bilo prvi? uveljavljano v tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti pred Sodiš?em in zato nezakonito razširja in spreminja spor.

15. Tožba mora v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a temeljiti na enakih razlogih in utemeljitvah kot obrazloženo mnenje. ?e ta trditev ni bila navedena v obrazloženem mnenju, ni mogo?e ugotoviti, da je dopustna v postopku pred Sodiš?em.(4)

16. Vendar, kot je Sodiš?e ugotovilo v sodbi z dne 18. novembra 2010 v zadevi Komisija proti Portugalski(5), te zahteve ni mogo?e razlagati tako široko, da bi pomenila, da morajo biti v vsakem primeru o?itki, navedeni v obrazloženem mnenju, in tožbeni razlogi popolnoma enaki, ?e predmet spora, kakor je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, ni bil razširjen ali spremenjen.

17. ?len 38(1)(c) Poslovnika Sodiš?a v povezavi s ?lenom 21 Statuta Sodiš?a v okviru pogojev dopustnosti dolo?a, da morata biti v vlogi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti navedena predmet postopka in povzetek tožbenih razlogov.(6) Zahtevan je vsaj povzetek pravnih in dejanskih elementov, na katerih ti o?itki temeljijo.(7) Pravilen potek postopka je bistveno zagotovilo, ki ga zahteva Pogodba, ne le za varstvo pravic zadevnih držav članic, ampak tudi za to, da bo imel kateri koli sporni postopek jasno dolo?en predmet spora.(8)

18. Menim, da ?e je razlog, ki se prvi? uveljavlja v postopku pred Sodiš?em, vsebinsko druga?en od razloga, navedenega v predhodnih postopkih, to nujno pomeni, da je Komisija razširila ali spremenila predmet spora. V takih okoliš?inah ni mogo?e trditi, da je Komisija le dodala podrobnost k trditvam, ki so bile splošno navedene v prejšnjih fazah postopka.(9) Zgradba spora namre? postane bistveno druga?na.

19. Vendar ni tako pri na?elu enakega obravnavanja v okviru te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. O?itek Komisije je ostal enak med predhodnim postopkom in postopkom pred Sodiš?em. Torej, da se z omejevanjem dostopnosti do združevanja za namene DDV iz ?lena 11 na dolo?ene sektorje in z izklju?evanjem vseh drugih gospodarskih subjektov na Švedskem primerljivi položaji obravnavajo razli?no.

20. Za razliko med na?elom dav?ne nevtralnosti in splošnejšim na?elom enakega obravnavanja je pomembno vprašanje, ali so gospodarski subjekti, ki si med sabo ne konkurirajo neposredno, v primerljivem položaju. To je tako, ker se dav?na nevtralnost uporablja zgolj v tej okoliš?ini konkuren?nosti. Na?elo enakega obravnavanja pa je lahko kršeno le, ?e so primerljivi položaji obravnavani razli?no.(10) Vendar menim, da je za presojo obravnavanega primera kakršno koli razlikovanje med dav?no nevtralnostjo in enakim obravnavanjem lahko le na drugem ali celo tretjem mestu po pomembnosti.

21. To sem ugotovil zaradi prednostne vloge, ki jo ima razlaga ?lena 11 Direktive o DDV pri odlo?anju o tem, ali Švedska ravna v skladu s pravom EU s tem, da dostopnost združevanja za namene DDV omejuje na finan?ni in zavarovalniški sektor. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a je treba najprej obravnavati dobesedni pomen ?lena 11. Le ?e so za upoštevne izraze ?lena 11 mogo?e razli?ne razlage, se lahko upoštevajo okoliš?ine in namen.(11) Na?eli dav?ne nevtralnosti in enakega obravnavanja sta v tej fazi upoštevni za razjasnitev razlage ?lena 11

Direktive o DDV.(12) Kot taki nimata vloge, neodvisne od ?lena 11, kot elementa obveznosti Kraljevine Švedske, ki bi vplivala na dopustnost te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti.

22. Zato to, da navedeno na?elo enakega obravnavanja v obrazloženem mnenju Komisije ni bilo navedeno v širšem smislu od na?ela dav?ne nevtralnosti, ne pomeni, da je Komisija vložila nov predlog, ki ga Sodiš?e ne more obravnavati.

V – Trditve strank

23. Komisija trdi, da je omejitev dostopnosti združevanja za namene DDV na ponudnike finan?nih in zavarovalniških storitev v nasprotju s ?lenom 11 Direktive o DDV, ker mora biti kateri koli nacionalni sistem združevanja, ki ga zagotavlja država ?lanica, dostopen vsem gospodarskim subjektom s sedežem v tej državi ?lanici ne glede na njihovo dejavnost. Komisija meni, da je to o?itno iz besedila ?lena 11, ki dolo?a, da „lahko vsaka država ?lanica obravnava kot enega dav?nega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države ?lanice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finan?no, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane“.

24. Komisija trdi, da je ta razlaga podprta tudi z namenom ?lena 11 Direktive o DDV, in sicer da se državam ?lanicam omogo?i, da kot enega dav?nega zavezanca obravnavajo gospodarske subjekte, ki so lo?eni le s tehni?nega vidika. ?len 11 poenostavlja upravljanje in prepre?uje zlorabo. Komisija trdi, da se ti cilji nanašajo na vse gospodarske subjekte in ne le na tiste iz dolo?enega sektorja.

25. Komisija poleg tega trdi, da zadevno švedsko pravo ni v skladu z na?elom enakega obravnavanja, ker so podobni položaji obravnavani razli?no brez objektivne utemeljitve.(13) Komisija še trdi, da lahko na dav?nem podro?ju kršitev na?ela enakega obravnavanja povzro?i tudi diskriminacija trgovcev, ki si nujno ne konkurirajo, vendar so kljub temu v enakem položaju.

26. Komisija trdi, da so glede na uporabo ?lena 11 Direktive o DDV vsi gospodarski subjekti s sedežem na Švedskem v enakem položaju, vendar omejitev dostopnosti združevanja za namene DDV na ponudnike finan?nih in zavarovalniških storitev pomeni, da so ti gospodarski subjekti obravnavani ugodneje od gospodarskih subjektov iz drugih dejavnosti. Komisija meni, da ni nobenih objektivnih razlogov za druga?no obravnavo.

27. Kraljevina Švedska trdi, da je švedska dolo?ba v skladu z besedilom ?lena 11 Direktive o DDV. Ker besedilo ?lena 11 ni natan?nejše, lahko države ?lanice same odlo?ijo, kateri subjekti s sedežem na njihovem ozemlju lahko uveljavijo združevanje za namene DDV.

28. Kraljevina Švedska trdi, da je združevanje za namene DDV še posebej primerno uporabiti v finan?nem sektorju, ker so v njem dejavnosti pogosto razdeljene med razli?nimi pravnimi osebami. Razlog za to so predpisane zahteve. Poleg tega je finan?ni sektor mo?no izpostavljen konkurenci gospodarskih subjektov s sedežem v drugih državah ?lanicah, in ker imajo ti gospodarski subjekti dostop do združevanja za namene DDV, bi bili švedski gospodarski subjekti, ki ponujajo finan?ne storitve, v manj ugodnem položaju v primerjavi z njimi, ?e jim združevanje za namene DDV ne bi bilo dostopno.

29. Kraljevina Švedska trdi tudi, da je namen omejitve dostopnosti združevanja za namene DDV na gospodarske subjekte v finan?nem in zavarovalniškem sektorju prepre?evanje dav?nega izogibanja, do katerega na primer pride, ?e skupina podjetij transakcije med osebami, ki so del skupine, in podjetji zunaj skupine knjiži kot notranje transakcije.

30. Kraljevina Švedska meni, da je švedsko pravo, ki ureja združevanje za namene DDV, v skladu z na?elom enakega obravnavanja in na?elom dav?ne nevtralnosti. Sodna praksa Sodiš?a

glede na?ela enakega obravnavanja dolo?a zahteve za nevtralnost konkurence, s katerimi je švedsko pravo, ki ureja združevanje za namene DDV, skladno, ker gospodarski subjekti v finan?nem sektorju v glavnem konkurirajo le drug drugemu. Švedsko pravo tudi ni nezdružljivo z na?elom enakega obravnavanja v širšem smislu, ker gospodarski subjekti v finan?nem sektorju niso v primerljivem položaju z gospodarskimi subjekti v drugih sektorjih. To je tako, ker so gospodarski subjekti v finan?nem sektorju pogosto razdeljeni na razli?ne pravne osebe iz regulatornih razlogov.

31. Kraljevina Švedska nazadnje trdi, da je pri razlagi ?lena 11 Direktive o DDV mogo?e izhajati iz dolo?b Direktive o DDV, ki se nanašajo na oprostitve in nižje dav?ne stopnje.(14) Ker ?len 11 omogo?a, da se znotraj DDV-skupine izvedejo neobdav?ljive transakcije, kar pomeni, da dolo?ba odstopa od splošnega sistema DDV, je treba njen obseg razlagati ozko.

VI – Analiza

A – Uvodne ugotovitve

32. Menim, da je klju?no vprašanje, ali je država ?lanica, ki se je odlo?ila uporabiti združevanje za namene DDV, upravi?ena dostop do takega združevanja omejiti na nekatere gospodarske subjekte, ki izpolnjujejo pogoje iz ?lena 11 Direktive o DDV, ne da bi razširila dostopnost združevanja za namene DDV iz ?lena 11 na vse gospodarske subjekte, ki izpolnjujejo te pogoje.

33. Veliko je odvisno od obsega ?lena 11 Direktive o DDV. Ali lahko država ?lanica pri izvrševanju pravice, da obravnava kot „enega dav?nega zavezanca“ osebe s sedežem na svojem ozemlju, ki so pravno neodvisne, vendar med seboj finan?no, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane, razlikuje glede na naravo dejavnosti, ki jo opravljajo gospodarski subjekti, tako da so nekatere transakcije ali nekatere kategorije dav?nih zavezancev izklju?ene?(15) Ali je Švedska spoštovala meje ?lena 11?(16)

34. Najprej je treba opozoriti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pri dolo?itvi pomena dolo?be prava Evropske unije upoštevati njene cilje, okvir in besedilo.(17) Kot sem že omenil, bom najprej obravnaval besedilo ?lena 11 in – ?e bo potrebno – njegov okvir in cilje.

B – Razlaga besedila ?lena 11 Direktive o DDV

35. Države ?lanice se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a lahko zanesejo na besedilo Direktive.(18) Na tej podlagi je iz besedila ?lena 11 Direktive o DDV jasno, da je neobvezno. Vendar, ?e se država ?lanica odlo?i uporabiti združevanje za namene DDV, morajo biti pogoji za tako združevanje v skladu z Direktivo o DDV.

36. ?len 11 Direktive o DDV dolo?a, da je združevanje za namene DDV dostopno katerim koli osebam s sedežem na ozemlju države ?lanice, ?e so med seboj finan?no, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane. V tej dolo?bi ni drugih pogojev. Vendar je mogo?e trditi, da uporaba izraza „osebe“ omejuje diskrecijsko pravico držav ?lanic, da uporabijo druge omejitve pri prenosu ?lena v nacionalno zakonodajo. Menim, da beseda „osebe“ pokriva osebe ne glede na sektor gospodarske dejavnosti. Zato dobresedna razlaga ?lena 11 Direktive o DDV izklju?uje katero koli omejitev njegovega obsega na dolo?ene gospodarske sektorje.

37. ?e Sodiš?e sprejme to analizo, ki temelji na besedilu ?lena 11, mu ni treba obravnavati okvira in ciljev navedenega ?lena.(19) Vendar bom obravnaval ta vidika, ?e moja ugotovitev, ki se nanaša na besedilo ?lena 11, ne bo sprejeta.

C – Možnost združevanja za namene DDV v širšem okviru sistema DDV

38. DDV-skupina pomeni oblikovanje enega davčnega zavezanca za namene DDV, ki je v vseh pogledih primerljiv z davčnim zavezancem, ki je ena sama oseba.(20) Ne glede na to, da ima naravo posebnega sistema, združevanja za namene DDV ne omejuje, niti ne razširja pravic davčnih zavezancev, kot so določene v členu 9 Direktive o DDV.

39. Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko sta izpolnjena dva pogoja, in sicer ko se davek obračunava na najbolj splošen možen način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje, distribucije in opravljanja storitev.(21) Sistem DDV bi moral voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.(22) To tako imenovano nevtralno obdavčenje ob optimalnem delovanju ne bi smelo vplivati niti na konkurenco niti na odločitve, ki jih gospodarski subjekti sprejmejo v okviru organiziranja svoje dejavnosti, kot so odločitve o pravni obliki ali organizacijski strukturi.(23)

40. Z oblikovanjem DDV-skupine se za ne njena davčna odgovornost in končno davčna odgovornost njenih pripadnikov, ki so bili pred vključitvijo v to skupino davčni zavezanci za DDV.(24) Obravnava odhodnih in vhodnih transakcij, opravljenih z osebami zunaj skupine, je primerljiva z obravnavo DDV samostojnega davčnega zavezanca. Transakcije med posameznimi pripadniki skupine, ki torej ostanejo znotraj skupine, se obravnavajo kot transakcije, ki jih izvede skupina. Zato transakcije znotraj DDV-skupine ne obstajajo za namene DDV.

41. Ko DDV-skupina ravna v skladu s pravili sistema DDV, se pravica oseb, ki so del DDV-skupine, do odbitka ne razširi.(25) Ta pravica se še naprej uporablja le za tiste storitve, ki so opravljene za obdavčljive dejavnosti DDV-skupine. Pripadniki skupine tudi ne morejo odbiti DDV za storitve, opravljene v okviru dejavnosti, ki so oproščene DDV.

D – Namen določb, ki se nanašajo na združevanje za namene DDV

42. Ob upoštevanju namena in vsebine združevanja za namene DDV, ki sem ju opisal zgoraj, se ne morem strinjati s trditvijo Kraljevine Švedske, da imajo države članice diskrecijsko pravico glede izbire gospodarskih sektorjev, katerim je združevanje za namene DDV dostopno. Do te ugotovitve sem prišel iz teh razlogov.

43. Združevanje za namene DDV ne ustvarja ekonomskih ugodnosti, kadar je nakup opravljen v okviru dejavnosti, ki so predmet DDV, ker ima kupec pravico odbiti vstopni DDV. V takem primeru je na celoma nepomembno, ali je nakup opravljen znotraj DDV-skupine in brez vstopnega DDV ali zunaj DDV-skupine in z vstopnim DDV.

44. V nekaterih okoliščinah lahko osebe, ki so del DDV-skupine, pridobijo ekonomsko ugodnost.(26) Pripadnost DDV-skupini je na primer lahko ugodna, kadar oseba, ki je del skupine, opravi nakup, ki je predmet DDV, zaradi svoje dejavnosti, ki je oproščena DDV, sploh nima pravice do odbitka DDV ali pa nima pravice do popolnega odbitka DDV. Če taka oseba, ki je del skupine, opravi nakup pri dobavitelju, ki je zunaj DDV-skupine, se DDV obračuna. Če pa nakup opravi pri osebi, ki je del te skupine, se DDV ne obračuna.

45. Če gospodarski subjekt ne more odbiti vstopnega DDV, ki bremeni nakup, je lahko zanj ekonomsko ugodnejše, da to blago proizvede ali storitev opravi sam. Na primer za banko, ki ne more odbiti DDV, je lahko notranja izvedba storitev informacijske tehnologije, ki jih potrebuje za svojo bančno dejavnost, ekonomsko ugodnejša od nakupa od tretjih oseb. Vendar, če lahko uporabi združevanje za namene DDV, lahko izvedbo storitev posreduje zunanjemu izvajalcu, ki je

del skupine, in pridobi enako prednost.

46. Iz zgoraj navedenega ekonomskega razloga je lahko za države članice, v katerih združevanje za namene DDV ni splošno dostopno vsem gospodarskim subjektom, smiselno, da to možnost ponudijo ponudnikom finančnih in zavarovalniških storitev, ki so davčni zavezanci in katerih dejavnosti so večinoma oproščene DDV. Vendar to ne pomeni, da bi bilo to zakonito po pravu Evropske unije na področju DDV.

E – *Ali je lahko združevanje za namene DDV omejeno na določene gospodarske sektorje?*

47. Ni treba posebej poudariti, da mora biti pravo držav članic na področju združevanja za namene DDV v skladu z namenom združevanja za namene DDV, kot ga ureja Direktiva o DDV. V zvezi s tem države članice nimajo nikakršne diskrecijske pravice.

48. Treba je upoštevati, da iz zahteve po enotni uporabi prava Evropske unije in iz splošnega načela enakosti izhaja, da je treba pojme v posamezni določbi prava Evropske unije, ki se za opredelitev svojega smisla in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic, običajno razlagati samostojno in enotno v celotni Uniji.(27)

49. Kraljevina Švedska trdi, kot je bilo navedeno zgoraj, da je omejitev dostopnosti združevanja za namene DDV na finančni in zavarovalniški sektor upravičena, ker je treba določiti enake pogoje konkurence za gospodarske subjekte v teh sektorjih v primerjavi z mednarodnimi gospodarskimi subjekti. Poleg tega trdi, da je taka omejitev upravičena, ker sta zakonodaja in nadzor znotraj finančnega in zavarovalniškega sektorja strožja kot v drugih sektorjih. Združevanje za namene DDV je za ta sektorja nujno, ker morajo biti posamezni gospodarski subjekti v njih organizirani kot ločene pravne osebe iz zakonodajnih razlogov.

50. Ne da bi zanikal pomembnost teh ugotovitev, opozarjam, da je namen združevanja za namene DDV upravna poenostavitev in preprečevanje zlorab. Ta cilja nista omejena na nekatere sektorje, ampak se uporabljata za vse gospodarske subjekte ne glede na sektor, v katerem delujejo.

51. Glede težnje v sektorjih finančnih in zavarovalniških storitev, da se dejavnosti razdelijo med različne pravne osebe, je treba navesti, da so strukture skupin z več dejavnostmi trenutno značilne tudi za številne druge sektorje. Na področjih storitev socialne in zdravstvene nege ter nepremičnin bi bilo združevanje za namene DDV enako ugodno.(28) V skladu s švedsko zakonodajo so davčni zavezanci, ki opravljajo oproščene dobave in ki imajo možnost združevanja za namene DDV, v ugodnejšem položaju kot drugi gospodarski subjekti, ki opravljajo oproščene dobave in ki te možnosti nimajo.

52. Poudariti je treba, da je DDV-skupina po tem, ko je registrirana, običajni davčni zavezanec. Za njo se ne uporablja nobena druga omejitev, čeprav je združevanje za namene DDV dejansko poseben režim.(29)

53. Menim, da ob upoštevanju zahtev po koherentnosti in enaki razlagi prava Evropske unije na področju DDV omejevanje zavezanosti za plačilo davka na podlagi sektorjev ni upravičeno. Različne praktične, socialne, ekonomske in druge cilje sektorja je treba upoštevati v okviru posebnih določb zakona o DDV, ki se uporabljajo za ta sektor. Vendar ti elementi ne morejo biti uporabljeni za opredelitev davčnih zavezancev za namene člena 11 Direktive o DDV.(30)

54. Zato analogija med členom 11 Direktive o DDV in njenimi določbami o oprostitvah in nižjih stopnjah DDV,(31) ki jo zadevna država članica želi izpeljati iz izbirne narave združevanja za namene DDV, ni sprejemljiva. Določbe Direktive o DDV o oprostitvah in nižjih davčnih stopnjah

namre? temeljijo na posebnih ciljih politike, dolo?ene za sektorje, ki jih zakonodajalec Evropske unije priznava ali pa vsaj dopuša. Kot je Sodiš?e odlo?ilo v ustaljeni sodni praksi, lahko države ?lanice prosto znižajo breme DDV za nekatere skupine potrošnikov.(32)

55. Dolo?be o združevanju za namene DDV urejajo položaj, v katerem je skupina oseb pod dolo?enimi pogoji obravnavana kot en dav?ni zavezanec. Direktiva o DDV ne dolo?a kakršnega koli posebnega nedav?nega cilja te politike, ki bi lahko favoriziral uporabo tega režima. Zato je mogo?e za ?len 11 Direktive o DDV najti upoštevnejšo analogijo v sodni praksi, ki se nanaša na uporabo izbirnih ukrepov v okviru notranjega trga.(33) Sodiš?e je v okviru te sodne prakse odlo?ilo, da izbirna narava ukrepa ne pomeni, da lahko države ?lanice omejijo njegov obseg na na?in, ki ga zadevna dolo?ba Evropske unije ne dolo?a.

F – *Kon?ne ugotovitve*

56. O?itek Komisije je izrecno omejen na omejitev dostopnosti združevanja za namene DDV na ponudnike finan?nih in zavarovalniških storitev. Ugotovitve, ki jo bom navedel, torej ni mogo?e uporabiti za potrditev rezultata tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti proti Švedski. Vendar omogo?a uporabno ponazoritev težav, do katerih lahko pride omejevanje dostopnosti združevanja za namene DDV, ki sta jo stranki obravnavali na obravnavi.

57. Švedski zakon o DDV dejansko ne izklju?uje iz DDV-skupin vseh pravno neodvisnih oseb, ki delujejo v sektorjih, ki niso finan?ni in zavarovalniški sektorji. Švedski zakon o DDV v odstavkih 2 in 3 ?lena 2 poglavja 6a dolo?a, da so lahko del DDV-skupine tudi (i) gospodarski subjekti, katerih glavni namen je dobava blaga ali opravljanje storitev za gospodarske subjekte, ki opravljajo finan?ne in zavarovalne storitve, in (ii) gospodarski subjekti, ki so komisionarji ali komitenti in ki imajo komisijsko vez, kot je navedena v poglavju 36 zakona o davku od dohodkov.

58. Kot je bilo jasno navedeno na obravnavi, lahko skleneta dve vrsti oseb, navedeni v to?kah (i) in (ii) zgoraj, del svojih poslovnih dejavnosti s kupci zunaj skupine. Dodati je treba, da je v skladu z informacijami, ki jih je navedel zastopnik švedske vlade, v praksi del dejavnosti, opravljen zunaj skupine, omejen na 20 %.(34) To je pomembno, ker kaže, da švedski sistem združevanja za namene DDV lahko povzro?i težave v smislu nevtralnosti konkurence, ki je eden izmed vidikov dav?ne nevtralnosti, in da so bili taki problemi opaženi in deloma obravnavani v tej državi ?lanici.

59. Glede na to, da omejevanje dostopnosti združevanja za namene DDV izklju?no na finan?ne storitve in zavarovalniški sektor v švedski zakonodaji ni absolutno, lahko osebe, ki so del DDV-skupine, koristijo ekonomske ugodnosti združevanja za namene DDV tudi za transakcije zunaj finan?nega in zavarovalniškega sektorja.

60. Iz teh razlogov menim, da ?e država ?lanica omogo?i možnost združevanja za namene DDV, mora biti ta možnost dana gospodarskim subjektom vseh sektorjev v zadevni državi ?lanici, ki izpolnjujejo pogoje, dolo?ene v ?lenu 11 Direktive o DDV.(35) Omejitve tega na?ela so lahko upravi?ene le, ?e je treba ukrepati zoper morebitne zlorabe z jasno dolo?enimi transakcijami. ?e take okoliš?ine ni, omejitev dostopnosti združevanja za namene DDV na finan?ni in zavarovalniški sektor ni dopustna.

VII – **Predlog**

61. Ob upoštevanju teh ugotovitev Sodiš?u predlagam, naj razsodi, da (i) Kraljevina Švedska s tem, da je dostopnost združevanja za namene DDV omejila na finan?ni in zavarovalniški sektor, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost; (ii) Kraljevina Švedska nosi svoje stroške in (iii) Republika Finska nosi svoje stroške.

1 – Jezik izvirnika: angleš?ina.

2– UL 2006 L 347, str. 1.

3– Zadeva Komisija proti Finski (C-74/11). Danes bom predstavil tudi sklepne predloge v zadevi Komisija proti Irski (C-85/11), ki se nanaša na vprašanje, ali lahko države ?lanice vklju?ijo osebe, ki niso dav?ni zavezanci, v združevanje za namene DDV, pri ?emer je to vprašanje upošteveno tudi v zadevi Komisija proti Finski (C-74/11). Komisija je vklju?itev oseb, ki niso dav?ni zavezanci, v združevanje za namene DDV izpodbijala tudi v vrsti drugih zadev, kot so Komisija proti ?eški (C-109/11), Komisija proti Danski (C-95/11), Komisija proti Nizozemski (C-65/11) in Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-86/11). Vendar je Sodiš?e zahtevo za sklepne predloge generalnega pravobranilca omejilo na obravnavano zadevo in zadevo Komisija proti Irski (C-85/11).

4– Sodba z dne 11. julija 2002 v zadevi Komisija proti Španiji (C-139/00, Recueil, str. I-6407, to?ka 18 in navedena sodna praksa).

5– C-458/08, ZOdl., I-11599, to?ka 44 in navedena sodna praksa. Glej tudi sodbo z dne 10. maja 2012 v zadevi Komisija proti Estoniji (C-39/10, to?ke od 24 do 26).

6 – Ustrezna dolo?ba spremenjenega Poslovnika, ki je za?el veljati 1. novembra 2012, je ?len 120(c) (UL L 265, str. 1).

7– Sodba z dne 16. junija 2005 v zadevi Komisija proti Italiji (C-456/03, ZOdl., str. I-5335, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

8 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji, to?ka 37.

9 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Portugalski, to?ka 47.

10 – Glej na primer sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme SA (C-36/99, Recueil, str. I-6049). Zaradi kršitve na?ela enake obravnave je namre? mogo?e izpodbijati zakonitost dolo?b Direktive o DDV. Glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer (C-460/07, ZOdl., str. I-3251). Za nedavno zadevo, v kateri je Sodiš?e presoјalo, ali je država ?lanica kršila na?elo dav?ne nevtralnosti ob prenosu Direktive o DDV, glej zadevo Purple Parking Ltd in Airparks Services Ltd (C-117/11).

11– Sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-582/08, ZOdl., str. I-7195, to?ka 51). Glej tudi moje sklepne predloge v tej zadevi, to?ka 52.

12– Glej na primer sodbi z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, ZOdl., str. I-589, to?ka 31) in z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld (C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, to?ka 36).

13 – Komisija v tem delu napotuje na sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, to?ki 49 in 51).

- 14 – V zvezi s tem glej člen 98 Direktive o DDV.
- 15 – Glej podoben primer v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg, točka 30.
- 16 – Glej po analogiji sodbo z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 44).
- 17 – Sodbi z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 23 in navedena sodna praksa) in z dne 19. julija 2012 v zadevi A Oy (C-33/11, točka 27).
- 18 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Združenemu kraljestvu, točke od 49 do 51.
- 19 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Združenemu kraljestvu, predvsem točka 51. Glej tudi moje sklepne predloge v tej zadevi, točka 52.
- 20 – Uporaba DDV-skupin v praksi je različna. V nekaterih državah članicah, ki so uvedle združevanje za namene DDV, je tako združevanje za osebe, ki izpolnjujejo pogoje, obvezno, v drugih pa prostovoljno.
- 21 – Glej uvodno izjavo 5 Direktive o DDV.
- 22 – Glej uvodno izjavo 7 Direktive o DDV.
- 23 – Terra, B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, poglavje 7.3.
- 24 – Glej sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, ZOdl., str. I-4019, točki 19 in 20).
- 25 – Za povzetek sistema odbitka glej sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi Tóth (C-324/11, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 26 – Glej Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (COM(2009) 325 final), str. 11 in 12.
- 27 – Glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark, točka 24 in navedena sodna praksa.
- 28 – Za razpravo o združevanju za namene DDV v švedskem sistemu DDV glej Håkan Magnusson: Gruppreregistrering till mervärdesskatt, *Skattenytt*, 1998/11.
- 29 – Stranki sta razpravljali o vprašanju, ali člen 11 Direktive o DDV določa izjemo ali odstopanje, ki bi ga bilo treba razlagati ozko. Menim, da ta pristop ni upošteven, zlasti ker se zdi, da Komisija v obravnavanem primeru trdi, da združevanje za namene DDV ni odstopanje od splošnega režima DDV, ampak je poseben režim. Vendar je Komisija zavzela nasprotno stališče v zadevi Komisija proti Irski (C-85/11).

30 – Ugotavljam, da je točka 2 Priloge A k Drugi direktivi o DDV določala, da „če država članica ne namerava obdavčiti nekaterih dejavnosti, mora to narediti z oprostitvami in ne tako, da osebe, ki opravljajo take dejavnosti, izključijo s področja uporabe davka“. Zato v režimu prava Evropske unije na področju DDV določb, ki opredeljujejo status davčnega zavezanca, ni mogoče uporabiti za doseganje posebnih sistemskih ciljev.

31– Navedene zgoraj.

32 – Glej na primer sodbo z dne 6. maja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji (C-94/09, ZOdl., str. I-4261), v kateri točka 28 določa, da „[...] ima država članica, če se odloži, da bo uporabila možnost, ki jo daje člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112, in sicer uporabiti nižjo stopnjo DDV za kategorijo storitev iz Priloge III k tej direktivi, možnost, da pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, omeji uporabo te nižje stopnje DDV na konkretne in posebne vidike te kategorije“. Glej tudi sodbe z dne 7. marca 2002 v zadevi Komisija proti Finski (C-169/00, Recueil, str. I-2433, točka 30); z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01, Recueil, str. I-4395, točka 24) in z dne 3. aprila 2008 v zadevi Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, ZOdl., str. I-1817, točka 43).

33 – Glede razlage primerljivega položaja v Evropski uniji v okviru zakonodajne izbire glej sodbo z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Adidas-Salomon AG in Adidas Benelux BV (C-408/01, Recueil, str. I-12537), v kateri je Sodišče v členu 20 določilo, da se „[...] izbira, ki je na voljo državi članici [pri prenosu člena 5(2) Prve direktive Sveta z dne 21. decembra 1988 o približevanju zakonodaje držav članic v zvezi z blagovnimi znamkami (89/104/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 92)], tako navezuje na samo načelo zagotavljanja večjega varstva blagovnim znamkam z ugledom, ne pa na primere, ki jih to varstvo zadeva, če ga država članica zagotovi“.

34 – V skladu s švedskim zakonodajnim predlogom določb o združevanju za namene DDV je lahko zunaj skupine opravljenih največ od 20 do 30 % dejavnosti. Za podjetja, ki nudijo storitveno podporo za finančne storitve, je bila zahteva, da mora biti to njihov glavni namen, v vladni uredbi upravičena z razlogom omejevanja negativnih konkurenčnih učinkov DDV-skupin v primerjavi z zunanjimi dobavitelji. Glej predlog Regeringens 1997/98:148, str. 37.

35 – Nacionalni sistem združevanja za namene DDV, ki je dostopen le nekaterim sektorjem, je mogoče grajati tudi z vidika državnih pomoči, ker pomeni selektivno prednost za gospodarske subjekte, ki delujejo v teh sektorjih.