

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 9. aprila 2013(\*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčenje – Direktiva 2006/112/ES – Člena 9 in 11 – Nacionalna zakonodaja, ki dopušča vključitev oseb, ki niso davčni zavezanci, v skupino oseb, ki so lahko obravnavane kot en zavezanec za DDV“

V zadevi C-85/11,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 24. februarja 2011,

**Evropska komisija**, ki jo zastopa R. Lyal, agent, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

**Irski**, ki jo zastopa D. O'Hagan, agent, skupaj z G. Clohessy, SC, in N. Traversom, BL, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

ob intervenciji

**Češke republike**, ki jo zastopata M. Smolek in T. Müller, agenta,

**Kraljevine Danske**, ki jo je sprva zastopal C. Vang, nato V. Pasternak Jørgensen, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

**Republike Finske**, ki jo zastopata H. Leppo in S. Hartikainen, agenta,

**Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska**, ki ga zastopa H. Walker, agentka, skupaj z M. Hall, barrister,

intervenienti,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, J. Malenovský, predsednika senatov, M. Berger, predsednica senata, in E. Jarašič (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby, sodniki, in A. Prechal, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. 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 Irska s tem, da je osebam, ki niso davčni zavezanci, omogočila članstvo v skupini oseb, ki so obravnavane kot en zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV-skupina in DDV), ni izpolnila obveznosti iz členov 9 in 11 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 Členi od 9 do 13 Direktive o DDV so uvrščeni pod naslov III „Davčni zavezanci“.

3 Člen 9 te direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

2. Za davčnega zavezanca se poleg oseb iz odstavka 1 šteje vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga prodajalec ali pridobitelj odpošlje ali odpelje ali se to za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju v kraj zunaj ozemlja države članice vendar na ozemlju Skupnosti.“

4 Člen 10 iste direktive pojasnjuje, da pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

5 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.“

6 Člen 12 te direktive določa, da lahko države članice štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz člena 9(1), drugi pododstavek, te direktive, zlasti dobavo objekta ali zemljišča za gradnjo.

7 V skladu s členom 13 Direktive o DDV se regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava na celoma ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi.

### *Irsko pravo*

8 Člen 15 konsolidiranega zakona o davku na dodano vrednost (prečišeno besedilo) iz leta 2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), s katerim je v bistvu povzet člen 8(8) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1972 (Value Added Tax Act 1972), kakor je bil spremenjen, določa:

„1. Ob upoštevanju odstavka 2 lahko davčna uprava, če je prepričana, da sta vsaj dve osebi s sedežem v državi, od katerih je vsaj ena davčni zavezanec, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezani, in se ji zdi nujno ali primerno, da za učinkovito in uspešno upravljanje (vključno s pobiranjem davkov) tako ravna, za namene tega zakona in na predlog teh oseb ali brez predloga:

(a) s pisnim obvestilom [...] vsako od teh oseb obvesti, da se štejejo za enega davčnega zavezanca [...], tako obveščene osebe pa se štejejo za vključene v [DDV-skupino], če se ta odstavek nanaša nanje, pri čemer se člen 65 uporablja za vsako osebo, ki je del [DDV-skupine], in

(i) je ena od teh oseb, ki jo davčna uprava o tem obvesti, odgovorna za to, da [DDV-skupina] ravna v skladu določbami tega zakona, ter

(ii) se ustrezno določi vse pravice in obveznosti glede transakcij [DDV-skupine], ki izhajajo iz tega zakona,

ter

(b) je vsaka oseba v [DDV-skupini] solidarno odgovorna za spoštovanje tega zakona in predpisov (vključno z določbami o plačilu davka), ki se uporabljajo za vsako od njih, in se za vsako od njih uporabljajo sankcije, določene s tem zakonom, ki bi se uporabljale, če bi vsaka od njih morala davčni upravi plačati ves davek, ki se pobira, razen predpisov iz tega člena, za vsako od teh oseb.“

### **Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem**

9 Komisija je 23. septembra 2008 Irski poslala uradni opomin, v katerem jo je opozorila na možnost, da takrat veljavni člen 8(8) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1972, kakor je bil spremenjen, na podlagi katerega so bile lahko osebe, ki niso bile davčni zavezanci, člani DDV-skupine, kot zdaj določa člen 15 konsolidiranega zakona o davku na dodano vrednost iz leta 2010, ni skladen s členoma 9 in 11 Direktive o DDV. V skladu s členom 226 ES je to državo članico pozvala, naj predloži pripombe.

10 Irski organi so v dopisu z dne 23. januarja 2009 odgovorili, da so po njihovem mnenju zadevne nacionalne določbe v skladu z Direktivo o DDV.

11 Ker Komisije ta odgovor ni prepričal, je 23. novembra 2009 na Irsko naslovila obrazloženo mnenje, na katerega je Irska 27. januarja 2010 odgovorila, da vztraja pri stališču, ki ga je navedla v odgovor na uradni opomin.

12 Komisija se je v teh okoliščinah odločila vložiti to tožbo.

13 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 4. julija 2011 v Češki republiki, Kraljevini Danski in Republiki Finski dovolil intervencijo v podporo predlogom Irske, s sklepom z dne 27. septembra 2011 pa tudi Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska.

14 Irska je z dopisom z dne 27. januarja 2012 na podlagi člena 16(3) Statuta Sodišča Evropske unije zahtevala, da o zadevi odloči veliki senat.

## **Tožba**

### *Dopustnost*

#### Trditve strank

15 Irska predlaga, naj se tožba zavrne kot nedopustna. V zvezi s tem navaja, da je predmet tožbe širši od očitka, ki ga je Komisija navedla v upravnem postopku. Medtem ko naj bi ji Komisija v uradnem opominu in v obrazloženem mnenju očitala, da osebam, ki niso davčni zavezanci, dovoljuje vplanitev v DDV-skupino, pa naj bi ji zdaj očitala, da tem osebam dovoljuje, da so člani take skupine, kar naj bi pomenilo, da ni treba le pravno urediti in nadzorovati oblikovanje potrjenih DDV-skupin, temveč jih je treba tudi stalno nadzirati, zato da se zagotovi, da se lahko njihovi člani, če bi se njihove dejavnosti obravnavale ločeno, še naprej posamično obravnavali kot davčni zavezanci.

16 Komisija v repliki temu ugovoru nedopustnosti nasprotuje z navedbo, da je vseskozi trdila, da se sklicevanje na „osebe“ iz člena 11 Direktive o DDV nanaša le na davčne zavezance, iz česar izhaja, da osebe, ki niso davčni zavezanci, ne morejo biti člani DDV-skupine. Poleg tega naj bi bila lahko nedopustnost, tudi če bi Sodišče menilo, da je Komisija razširila predmet postopka, le delna.

#### Presoja Sodišča

17 V skladu z ustaljeno sodno prakso je predmet tožbe, ki je vložena v skladu s členom 258 PDEU, omejen s predhodnim postopkom, določenim v tem členu. Tožba mora torej temeljiti na enakih razlogih in trditvah, kot so navedeni v obrazloženem mnenju. Vendar ta zahteva ne more pomeniti, da je v vsakem primeru 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 med drugim 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).

18 Čeprav je Komisija v tem primeru v tožbenem zahtevku uporabila besedilo „to be members of a VAT group“ (biti člani DDV-skupine), v očitku, ki ga je navedla v obrazloženem mnenju, pa besedilo „to join a VAT group“ (pridružiti se DDV-skupini), to nikakor ne spreminja predmeta spora, kot je bil opredeljen v tem obrazloženem mnenju. Razlika med prvim in drugim besedilom namreč ne vpliva na vsebino zatrjevane neizpolnitve obveznosti, ki temelji, kot je obrazloženo tako v tožbi kot v obrazloženem mnenju, na dejstvu, da irska zakonodaja, s katero se prenaša Direktiva o DDV, dovoljuje vključitev oseb, ki niso davčni zavezanci, v DDV-skupine, kar je po mnenju tožbe stranke kršitev členov 9 in 11 te direktive.

19 Zato je treba ugovor nedopustnosti, ki ga je vložila Irska, zavrniti.

#### *Vsebinska presoja*

## Trditve strank

- 20 Komisija v podporo tožbi navaja, da je treba člen 11 Direktive o DDV razlagati tako, da osebe, ki niso zavezanci za DDV, ne morejo biti vključene v DDV-skupino.
- 21 Komisija namreč trdi, da člen 11 Direktive o DDV obravnavanje več oseb skupaj kot enega davčnega zavezanca omogoča pod pogojem, da je vsaka od teh oseb zavezanec za DDV. Ta člen naj bi bil izjema od splošnega pravila, da je treba za uporabo pravil o DDV vsakega davčnega zavezanca obravnavati ločeno. Zato naj bi se ta člen razlagal ozko. Čeprav se v tem členu omenjajo „osebe“, naj bi iz dejstva, da je treba osebe, ki so vključene v DDV-skupino, obravnavati kot „enega“ davčnega zavezanca, izhajalo, da morajo biti vsi člani te skupine davčni zavezanci. Tudi iz pojma „skupina“ naj bi izhajalo, da morajo zadevne osebe za namene skupnega sistema DDV spadati v isto kategorijo.
- 22 Komisija še navaja, da bi bila lahko DDV-skupina, če bi se beseda „osebe“ razumela tako, da pomeni vsako osebo brez omejitev, sestavljena izključno iz oseb, ki niso davčni zavezanci, kar bi bilo v nasprotju s skupnim sistemom DDV.
- 23 Komisija poleg tega meni, da je njena razlaga člena 11 Direktive o DDV skladna s ciljema tega člena, ki sta, kot naj bi izhajalo iz obrazložitvenega memoranduma, 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva), prvič, omogočiti poenostavitev upravnih postopkov za davčne zavezance in davčno upravo, ter drugič, izogniti se zlorabam, tako da se prepreči, da bi bile osebe, za katere ne velja, da neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost, obravnavane kot ločeni davčni zavezanci. Vključitev oseb, ki niso davčni zavezanci, v DDV-skupino, naj namreč ne bi omogočala niti poenostavitve upravnih postopkov niti preprečevanja zlorab.
- 24 Niti iz besedila člena 11 Direktive o DDV niti iz pripravljalnega gradiva k tej direktivi naj ne bi izhajalo, da se je želelo s to določbo spremeniti pojem „davčnega zavezanca“ in razširiti pravice oseb, ki so davčni zavezanci, na druge osebe. Če pa bi osebe, ki niso davčni zavezanci, lahko postale člani DDV-skupine, bi bila po mnenju Komisije posledica ravno ta, saj bi tak položaj, ker se pridobitve znotraj take skupine z vidika DDV štejejo za neobstoječe, prvič, omogočal dobavo blaga ali opravljanje storitev osebam, ki niso davčni zavezanci, ne da bi se obračunal DDV, in drugič, zadevni skupini omogočal povračilo vstopnega DDV, ki je bil plačan za dobavo tem osebam, kar bi povzročilo neto izgubo DDV in bi bilo v nasprotju s skupnim sistemom DDV.
- 25 Po mnenju Komisije se tako besedila člena 11 Direktive o DDV ne sme razlagati dobesedno, temveč je treba ta člen razlagati, prvič, glede na neposredno sobesedilo, to je glede na naslov III Direktive o DDV in zlasti glede na člen 9 te direktive, ki „davčnega zavezanca“ opredeljuje kot vsako osebo, ki neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, in drugič, glede na sistematiko te direktive.
- 26 Čeprav Sodišče še ni imelo priložnosti, da odgovori na vprašanje, ki se zastavlja v tem primeru, naj bi bilo mogoče posredno potrditev stališča Komisije razbrati iz točke 19 sodbe Sodišča z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, ZOdl., str. I-4019) in iz sklepnih predlogov generalnega pravobranilca W. Van Gervena v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111).
- 27 Irska vse omenjene argumente zavrača in trdi, da razlaga člena 11 Direktive o DDV, ki jo je

podala Komisija, ni skladna z dobesednim pomenom tega člena. Uporaba pojma „persons“ (osebe) v angleški jezikovni različici namesto pojma „taxable persons“ (davčni zavezanec) je po njenem mnenju posledica zavestne odločitve zakonodajalca Unije. Trditev iz obrazloženega mnenja, da je bil pojem „taxable“ opuščen zaradi izogibanja ponavljanju, naj ne bi bila verodostojna, ker je bila pri sprejemanju te direktive v angleški različici med izraz „single taxable person“ in besedo „persons“ dodana beseda „any“.

28 Namen člena 11 Direktive o DDV naj bi bil, da se državam članicam, če so izpolnjeni določeni minimalni pogoji, dovoli, da več oseb obravnavajo kot enega davčnega zavezanca, kar naj bi pomenilo, da morajo presojo o tem opraviti te države. Kot izhaja iz člena 9 te direktive, ki vsebuje splošno opredelitev pojma davčni zavezanec, je pogoj za obstoj tega enega davčnega zavezanca za uporabo pravil DDV opravljanje ekonomske dejavnosti. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, naj člen 11 Direktive o DDV v naslovu III te direktive ne bi pomenil izjeme od te opredelitve. Poleg tega naj člena 11 ne bi bilo mogoče razlagati s pojmom „skupina“, saj tega pojma v besedilu tega člena ni in zadevne osebe iz te določbe ne tvorijo skupine, temveč za namene DDV prenehajo obstajati kot posamične osebe, tako da so le še en davčni zavezanec.

29 Čeprav lahko DDV-skupina vključuje eno ali več oseb, ki niso davčni zavezanec, to po mnenju Irske ne pomeni, da lahko država članica kot enega davčnega zavezanca obravnava skupino, sestavljeno izključno iz takih oseb; to naj ne bi imelo nobenega smisla in naj bi bilo po irski zakonodaji izključeno.

30 Irska oporeka trditvi Komisije, da je razlaga člena 11 Direktive o DDV, ki jo je podala Komisija, skladna s cilji tega člena. Navaja, da čeprav sta med temi cilji tudi poenostavitve upravnih postopkov in boj proti zlorabam, to, kot je razvidno iz drugega odstavka tega člena, nista edina cilja tega člena. Vsekakor naj iz ciljev, ki se želijo doseči, ne bi bilo mogoče sklepati, kako naj se razlaga pojem „osebe“. V nasprotju s tem, kar navaja Komisija, naj bi bilo lahko dejstvo, da so v DDV-skupino vključene osebe, ki niso davčni zavezanec, v nekaterih okoliščinah ne le skladno s ciljema poenostavitve upravnih postopkov in preprečevanja zlorab, temveč tudi nujno za njuno uresnitve.

31 Glede argumenta Komisije, da razlaga pojma „davčni zavezanec“ ni mogoče razširiti, Irska meni, da ni utemeljen, saj možnost, da se osebi, ki ni davčni zavezanec, dovoli članstvo v DDV-skupini, in možnost, da se članstvo v taki skupini dovoli davčnemu zavezancu, ki ne opravlja obdavčljive dobave, ne razširjata vsebine tega pojma. Čeprav naj bi lahko člen 11 Direktive o DDV v nekaterih primerih učinkoval tako, da razširja pravice in obveznosti člana DDV-skupine, naj bi bilo to dejansko namen te določbe, in sicer da se z davčnega vidika enako obravnavajo vse osebe, ki sestavljajo pravilno potrjeno DDV-skupino. Poleg tega naj bi drugi odstavek člena 11 Direktive o DDV državam članicam omogočal sprejetje ukrepov zoper davčne utaje in izogibanja plačilu davka, ki bi jih lahko storila DDV-skupina.

32 Irska dodaja, da se subjekt, ki ni bil davčni zavezanec, potem ko je bila DDV-skupina potrjena, vanjo vključiti za namene DDV, vendar pa ostane pravno neodvisen za vse druge namene. Meni, da se DDV, ko ta subjekt prejme blago ali storitve od drugega člana te skupine, sicer ne pobere, vendar pa se njegove neekonomske dejavnosti upoštevajo pri določitvi pravice skupine do odbitka, kakor če bi bilo podjetje oblikovano kot ena oseba. Če se osebi, ki ni davčni zavezanec, na primer holdinški družbi, ne bi dovolilo, da je članica DDV-skupine, bi po mnenju Irske to pomenilo, da bi se uveljavljanje pravice do odbitka zavrnilo zaradi pravne oblike, ki jo ima ta subjekt z vidika prava družb.

33 Irska nazadnje navaja, da v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, sodna praksa Sodišča nikakor ne podpira razlaga člena 11 Direktive o DDV, ki jo je podala Komisija.

34 Enako kot Irska, češka republika, Kraljevina Danska, Republika Finska in Združeno kraljestvo menijo, da besedilo in cilji člena 11 Direktive o DDV, skupni sistem DDV in sodna praksa Sodišča ne podpirajo stališča Komisije.

#### Presoja Sodišča

35 Najprej je treba opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen kontekst in njene cilje (sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 23 in navedena sodna praksa).

36 V tem primeru iz besedila člena 11, prvi odstavek, Direktive o DDV izhaja, da ta direktiva vsaki državi članici dovoljuje, da več oseb obravnava kot enega davčnega zavezanca, če imajo te osebe sedež na ozemlju iste 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, zlasti ne pogoja, da bi morala biti vsaka od teh oseb davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Ker se v členu uporablja beseda „osebe“, in ne izraz „osebe, ki so davčni zavezanci“, se s tem členom ne razlikuje med osebami, ki so davčni zavezanci, in osebami, ki to niso.

37 Treba je opozoriti, da člen 11 Direktive o DDV izhaja iz člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive. Medtem ko je točka 2 Priloge A k Drugi direktivi Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303), s katero je bil v pravo Unije uveden pojem DDV-skupina, državam članicam dovoljevala, da oseb, ki so med seboj ekonomsko, finančno ali organizacijsko povezane, „ne obravnavajo kot ločene davčne zavezance, ampak kot enega davčnega zavezanca“, pa je bil izraz „ločene davčne zavezance“ pri usklajevanju besedila omenjenega člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive opuščeno.

38 Poleg tega, medtem ko je večina jezikovnih različic člena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive v členu 11 Direktive o DDV povzela s podobnimi izrazi, je bila v angleški jezikovni različici tega člena dodana beseda „any“ (katerekoli), tako da se upoštevni del te določbe glasi „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (vsaka država članica lahko obravnava kot enega davčnega zavezanca katerekoli osebe s sedežem na ozemlju te države članice).

39 Iz teh zaporednih redakcijskih sprememb ne izhaja, da je zakonodajalec Unije pri sprejemanju Šeste direktive in nato Direktive o DDV nameraval izključiti možnost, da bi bile osebe, ki niso davčni zavezanci, vključene v DDV-skupino in da je bila beseda „osebe“ namesto izraza „osebe, ki so davčni zavezanci“ uporabljena za izognitev ponavljanju. Dejstvo, da se v drugih določbah Direktive o DDV, ki ne spadajo v njen naslov III in se nanašajo na pojem „davčni zavezanec“, beseda „osebe“ uporablja tako, da se nanaša na davčne zavezance, ne more biti podlaga za drugačno ugotovitev, saj je ta beseda tam uporabljena v drugačnem kontekstu kot v členu 11 Direktive o DDV.

40 Poleg tega je treba poudariti, da v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, iz izraza „kot enega davčnega zavezanca“ ni mogoče sklepati, da je namen člena 11 Direktive o DDV omogočiti obravnavanje več davčnih zavezancev kot enega subjekta, saj se ta izraz ne nanaša na pogoj za uporabo tega člena, temveč na njegov učinek, ki je obravnava več oseb kot enega davčnega zavezanca. Besedilo tega člena tudi ne podpira argumenta Komisije, da je ta člen izjema od splošnega pravila, da je treba vsakega davčnega zavezanca obravnavati ločeno, zaradi česar naj bi bilo treba ta člen razlagati ozko, niti argumenta, da pojem skupina pomeni, da morajo osebe, ki

sestavljajo skupino, spadati v isto kategorijo, saj se pojem „skupina“ v tem ?lenu ne pojavlja.

41 Zato iz besedila ?lena 11 Direktive o DDV ne izhaja, da osebe, ki niso dav?ni zavezanci, ne morejo biti vklju?ene v DDV-skupino.

42 Vendar pa Komisija navaja tudi, da, ne glede na besedilo ?lena 11 Direktive o DDV, njena razlaga tega ?lena izhaja iz konteksta in ciljev tega ?lena in sodne prakse Sodiš?a. Zato je treba preizkusiti, ali je z argumenti, ki jih Komisija navaja v podporo temu stališ?u, mogo?e dokazati, da je treba ta ?len 11 razlagati tako, da osebe, ki niso dav?ni zavezanci, ne morejo biti vklju?ene v DDV-skupino.

43 Prvi?, treba je ugotoviti, da se na sodno prakso, na katero se glede tega vprašanja sklicuje Komisija, v tem primeru ni mogo?e uspešno opirati, saj to vprašanje ni predmet zgoraj navedenih sodb Polysar Investments Netherlands ter Amplisientifica in Amplifin.

44 Drugi?, glede konteksta ?lena 11 Direktive o DDV je treba ugotoviti, da odstavek 1 njenega ?lena 9 vsebuje splošno opredelitev pojma „dav?ni zavezanec“. Odstavek 2 tega ?lena ter ?leni 10, 12 in 13 te direktive pa ta pojem pojasnjujejo tako, da vanj vklju?ujejo ali državam ?lanicam omogo?ajo vklju?iti vanj osebe, ki jih splošna opredelitev ne zajema, kot so osebe, ki dolo?ene transakcije opravljajo priložnostno, ali tako da iz njega izklju?ijo druge osebe, kot so zaposlene osebe ali osebe javnega prava. Zato iz sistematike naslova III Direktive o DDV ni mogo?e sklepati, da je oseba, ki je ta splošna opredelitev ne zajema, nujno izklju?ena iz kroga oseb, na katere se nanaša ?len 11 te direktive.

45 V zvezi s povezanostjo ?lenov 9(1) in 11 Direktive o DDV v okviru njenega naslova III je treba ugotoviti, da primerjava teh ?lenov ne vodi do sklepa, ki ga je navedla Komisija, namre?, da mora merila, vsebovana v splošni opredelitvi pojma dav?ni zavezanec iz ?lena 9(1) te direktive, izpolnjevati vsaka od oseb, na katere se nanaša ?len 11. Kot navajajo Irska in intervenienti, iz primerjave teh dveh dolo?b namre? ne izhaja, da je izklju?ena možnost, da osebe, ki se upoštevajo skupaj ter so finan?no, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane, ta merila izpolnijo kolektivno.

46 Zato Komisija ne more uspeti z argumenti, da je treba zaradi konteksta ?lena 11 Direktive o DDV ta ?len razlagati tako, da osebe, ki niso dav?ni zavezanci, ne morejo biti vklju?ene v DDV-skupino.

47 Tretji?, glede ciljev ?lena 11 Direktive o DDV iz obrazložitvenega memoranduma, na podlagi katerega je bila sprejeta Šesta direktiva (COM(73) 950), izhaja, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem ?lena 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki ga je nadomestil omenjeni ?len 11, državam ?lanicam omogo?iti, da lastnosti dav?nega zavezanca ne vežejo vedno na pravnoformalno neodvisnost, bodisi zaradi poenostavitve upravnih postopkov bodisi zaradi prepre?evanja zlorab, kot je na primer razdelitev enega gospodarskega subjekta na ve? lo?enih dav?nih zavezancev, zato da bi bil lahko upravi?en do posebne obravnave.

48 Ni pa mogo?e ugotoviti, da je možnost, da države ?lanice skupino oseb, ki vklju?uje eno ali ve? oseb, ki posami?no nimajo lastnosti dav?nega zavezanca, obravnavajo kot enega dav?nega zavezanca, v nasprotju s temi cilji. Nasprotno, ni mogo?e izklju?iti, da ?lanstvo takih oseb v DDV-skupini, kakor navajajo Irska in intervenienti, prispeva k poenostavitvi upravnih postopkov tako za to skupino kot za dav?no upravo in omogo?a izogibanje nekaterim zlorabam, pri ?emer je lahko to ?lanstvo za doseg tega cilja celo nepogrešljivo, ?e je zgolj zaradi njega razvidna tesna povezava, ki mora obstajati med osebami, ki sestavljajo to skupino, na finan?nem, ekonomskem in organizacijskem podro?ju, da se lahko štejejo za enega dav?nega zavezanca.



49 Poleg tega je treba ugotoviti, da tudi če bi taka možnost lahko vodila do zlorab, člen 11, drugi odstavek, Direktive o DDV državam članicam omogoča sprejetje vseh potrebnih ukrepov, s katerimi preprečijo možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe prvega odstavka tega člena.

50 Zato Komisija ni dokazala, da cilji člena 11 Direktive o DDV govorijo v prid razlagi, da osebe, ki niso davčni zavezanci, ne morejo biti vključene v DDV-skupino.

51 Iz vsega navedenega je razvidno, da je treba tožbo Komisije zavrniti.

### **Stroški**

52 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki na predlog naloži plačilo stroškov. Irska je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi 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 češka republika, Kraljevina Danska, Republika Finska in Združeno kraljestvo nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Tožba se zavrne.**
2. **Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.**
3. **Češka republika, Kraljevina Danska, Republika Finska in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irsko nosijo svoje stroške.**

Podpisi

\* Jezik postopka: angleščina.