



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 27. novembra 2012¹

Zadeva C-85/11

**Evropska komisija
proti**

Irski

„DDV — Člena 9 in 11 Direktive 2006/112/ES — Nacionalna pravila, v okviru katerih je dopuščeno, da so osebe, ki niso davčni zavezanci, del DDV-skupin — Združljivost s pravom Evropske unije na področju DDV“

I – Uvod

1. Komisija v tem postopku predlaga, naj se ugotovi, da Irska s tem, da dopušča, da so osebe, ki niso davčni zavezanci, del skupine za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV-skupina) (ki za namene DDV šteje za enega davčnega zavezanca), 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 (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).²

2. Komisija je vzporedno s tem postopkom zoper Kraljevino Švedsko vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zaradi kršitve člena 11 Direktive o DDV, vendar zaradi drugih razlogov. Te očitke bom obravnaval v ločenih sklepnih predlogih.

II – Pravni okvir

A – Pravo Evropske unije

3. V členu 9(1) Direktive o DDV je zavezanec za plačilo DDV opredeljen tako:

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

¹ — Jezik izvirnika: angleščina.

² — UL 2006, L 347, str. 1. Komisija je podobne tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti vložila zoper Češko republiko, Kraljevino Dansko, Republiko Finsko, Kraljevino Nizozemsko ter Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska. Glej zadeve Komisija proti Češki republiki (C-109/11), Komisija proti Danski (C-95/11), Komisija proti Finski (C-74/11), Komisija proti Nizozemski (C-65/11) in Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-86/11). Vendar je Sodišče za predložitev sklepnih predlogov generalnega pravobranilca zaprosilo le v tej zadevi in zadevi Komisija proti Švedski (C-480/10), v kateri bom sklepne predloge predstavil sočasno s temi sklepnimi predlogi.

„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.“

4. Člen 11 Direktive o DDV določa pravila, ki se nanašajo na obravnavanje več oseb kot ene enote za namene DDV (v nadaljevanju: združevanje za namene DDV):

„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

5. Člen 15 zakona o davku na dodano vrednost (prečiščeno besedilo) iz leta 2010, ki se je uporabljal za davčna obdobja, ki so se začela po 1. novembru 2010, določa:³

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

- (a) s pisnim obvestilom (v nadaljevanju: obvestilo o združevanju v skupino) vse te osebe obvesti, da jih šteje za enega davčnega zavezanca (v nadaljevanju: skupina), tako obveščene osebe pa se štejejo za skupino, če se ta odstavek nanaša nanje, pri čemer se člen 65 uporablja za vsako osebo, ki je del skupine, in
 - (i) se eno od teh oseb, ki jo davčna uprava o tem obvesti, določi za odgovorno, da skupina ravna v skladu določbami tega zakona, ter
 - (ii) se ustrezno določijo vse pravice in obveznosti glede transakcij skupine, ki izhajajo iz tega zakona,ter
- (b) je vsaka oseba v skupini solidarno odgovorna za spoštovanje tega zakona in predpisov (vključno z določbami o plačilu davka), ki se za vsako od njih uporabljajo, 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:

[...]“

3 — Vsebinsko enake določbe je prej določal člen 8(8)(a) zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1972, kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom o financah iz leta 2008.

III – Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

6. Komisija je 18. septembra 2008 Irski poslala uradni opomin, v katerem je navedla, da je več določb irskega prava nezdržljivih s členoma 9 in 11 Direktive o DDV, saj dopuščajo, da se osebe, ki niso davčni zavezanci, vključijo v DDV-skupino.

7. Irski organi so v dopisu z dne 27. januarja 2009 odgovorili, da je po njihovem mnenju irska zakonodaja v skladu z Direktivo o DDV.

8. Komisija je 20. novembra 2009 na Irsko naslovila obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila svoje stališče. Irska je v dopisu z dne 19. januarja 2010 odgovorila, da vztraja pri tem, da je njena razlaga Direktive o DDV pravilna.

9. Ker Komisija z odgovorom Irske ni bila zadovoljna, je 24. februarja 2011 pri Sodišču vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti. Kraljevina Danska, Češka republika, Republika Finska in Združeno kraljestvo so intervenirale v podporo Irski. Te države članice in Komisija so bile 5. septembra 2012 navzoče na obravnavi.

10. Irška Sodišču predlaga, naj tožbo kot nedopustno zavrže, saj predmet tožbe presega očitke, ki ga je Komisija podala v upravnem postopku. Irška podredno predlaga, naj se tožba zavrne kot neutemeljena.

IV – Dopustnost tožbe

11. Irška trdi, da je predmet ugotovitvene odločbe, ki jo Komisija želi od Sodišča, bistveno drugačen od prvotnega očitka, ki ga je zoper Irsko podala v uradnem opominu. Trdi tudi, da se je prvotni oatek Komisije nanašal le na to, da se ob pravilni razlagi členov 9 in 11 Direktive o DDV oseba, ki ni davčni zavezanec, ne more „vključiti“ v DDV-skupino. Poleg tega trdi, da je to oatek, na katerega se je odzvala v odgovoru na uradni opomin, in da se je oatek Komisije v obrazloženem mnenju prav tako nanašal le na to. V postopku pred Sodiščem pa Komisija navaja, da Irška „s tem, da dopušča, da so osebe, ki niso davčni zavezanci, del DDV-skupine“, krši člena 9 in 11 Direktive o DDV.

12. Irška ugovarja, da če bi bile trditve Komisije pravilne, se od Irske ne bi zahtevalo le to, da uredi in nadzoruje oblikovanje DDV-skupin tako, da se v celoti izključijo osebe, ki niso davčni zavezanci, ampak tudi, da še naprej nadzoruje obstoječe potrjene skupine. Za Irsko to pomeni, da se zatnjevanja Komisije nanašajo na širše področje uporabe od zatnjevanj v okviru upravnega postopka, Irski pa v upravnem postopku ni bila dana možnost, da se opredeli glede posledic razširjenega očitka, ki po mnenju Irske niso zanemarljive.

13. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča mora tožba temeljiti na enakih razlogih in trditvah kot obrazloženo mnenje.⁴ Če oatek ni bil naveden v obrazloženem mnenju, v postopku pred Sodiščem ne more biti dopusten.

14. Kot pa je Sodišče navedlo v zadevi Komisija proti Portugalski, ta zahteva ne more pomeniti, da se v vsakem primeru zahteva popolna skladnost med oitki, navedenimi v izreku obrazloženega mnenja, in tožbenimi predlogi, če predmet spora, kot je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, ni bil razširjen ali spremenjen.⁵

4 — Glej sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Komisija proti Španiji (C-139/00, Recueil, str. I-6407, točka 18 in navedena sodna praksa).

5 — Sodba z dne 18. novembra 2010 (C-458/08, ZOdl., str. I-11599, točka 44 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 10. maja 2012 v zadevi Komisija proti Estoniji (C-39/10, točke od 24 do 26).

15. Ti postopki zaradi neizpolnitve obveznosti se nanašajo predvsem na razlago člena 11 Direktive o DDV. V prvem odstavku člena 11 se državam članicam dopušča, da več oseb obravnavajo kot enega davčnega zavezanca. V skladu z drugim odstavkom člena 11 lahko država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, sprejme vse potrebne ukrepe za preprečitev davčne utaje ali izogibanja plačilu davka.

16. Zato se člen 11 Direktive o DDV uporablja neodvisno od tega, ali se oseba vključi v skupino ali je že del nje. Na podlagi drugega odstavka člena 11 imajo države članice pravico, da sprejmejo kakršne koli ukrepe za preprečevanje davčne utaje ali izogibanje plačilu davka. Z drugimi besedami, člen 11 Direktive o DDV vsebuje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko več oseb obravnava kot enega davčnega zavezanca, to pa je bistveno vprašanje te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti.

17. Preoblikovanje očitka v obravnavani zadevi ni razširilo, spremenilo niti omejilo predmeta spora postopka, kot je bil opredeljen v obrazloženem mnenju. Ni vplivalo na pravico Irske do obrambe, saj se tožba Komisije nanaša na to, kdo je lahko del DDV-skupine, in ne na nadzorovanje teh skupin s strani organov držav članic.

18. To, da Komisija v obrazloženem mnenju ni razlikovala med osebami, ki niso davčni zavezanci in se vključujejo v DDV-skupine, ter osebami, ki niso davčni zavezanci in ostajajo del DDV-skupine, zato ne pomeni, da je Komisija navedla nov predlog, ki ga Sodišče ne more obravnavati.

19. Zato je treba ugovor nedopustnosti zavrnil.

V – Trditve strank

20. Nesoglasje med Komisijo in Irsko je mogoče povzeti tako.

21. Komisija meni, da čeprav v členu 11 Direktive o DDV za besedo „osebe“ ni dostavka „ki so davčni zavezanci“, iz navedenega člena implicitno izhaja, da ta določba vključuje le „davčne zavezance“, kot so opredeljeni v členu 9 Direktive o DDV. Sicer bi bile lahko v neko DDV-skupino vključene samo osebe, ki niso davčni zavezanci. Za Komisijo koncept „združevanja“ pomeni, da morajo za namene DDV vse osebe iz skupine, kot je opredeljena v členu 11, spadati v isto kategorijo. Poleg tega je člen 11 Direktive o DDV glede na to, da odstopa od splošnega pravila, da je treba vsakega davčnega zavezanca obravnavati kot ločeno enoto, treba razlagati ozko.

22. Komisija trdi, da je njena razlaga člena 11 Direktive o DDV v skladu z glavnima ciljema določb o združevanju za namene DDV, in sicer v skladu s poenostavitvijo upravljanja in preprečevanjem zlorab. Poenostavitev se nanaša predvsem na zmanjševanje upravne in računovodske obremenitve, povezane s predložitvijo individualnih računov in obračunov DDV. Ker morajo te račune in obračune predložiti le davčni zavezanci, cilj poenostavitve ne more upravičiti vključitve oseb, ki niso davčni zavezanci, v DDV-skupino. Glede zlorabe je v obrazložitvenem memorandumu predloga Šeste direktive o DDV naveden le cilj preprečitve, da bi gospodarski subjekti izkoriščali obdavčitveni prag tako, da bi eno podjetje razdelili na več ločenih enot. Komisija meni, da to izključuje vsakršno vlogo oseb, ki niso davčni zavezanci. Komisija pa trdi tudi, da se člen 11 ne more uporabiti kot sredstvo za preprečitev davčne utaje ali izogibanja plačilu davkov⁶, na primer z dopustitvijo, da so holdinške družbe, ki v skladu s členom 9 Direktive o DDV niso davčni zavezanci, vključene v DDV-skupino na podlagi člena 11.

⁶ — Komisija navaja, da če želi država članica za uresničitev tega cilja odstopiti od običajnih določb Direktive o DDV, mora ravnati v skladu s postopkom, določenim v členu 395 Direktive o DDV.

23. Komisija poleg tega trdi, da je njen očitek utemeljen, čeprav posredno, s sodno prakso Sodišča, zlasti s sodbo *Amplisientifica*. Sodišče je v navedeni zadevi ugotovilo, da je namen uvedbe sistema DDV-skupine dopustiti, da se „osebe, zlasti podjetja, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezana, za namene DDV ne obravnavajo več ločeno, temveč kot en davčni zavezanec“.⁷ Po mnenju Komisije ta odlomek skupaj s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca Van Gervena v zadevi *Polysar*⁸ izraža stališče, da se le osebe, ki so davčni zavezanci, lahko obravnavajo, kot da so del enega davčnega zavezanca.

24. Stališče Irske pa je, da je treba člen 11 Direktive o DDV razlagati dobesedno in da je bila uporaba pojma „osebe“ brez dostavka „ki so davčni zavezanci“ namerna. Če bi se zakonodajalec želel sklicevati na davčne zavezanca v smislu člena 11, bi ta dostavek dodal v besedilo prenovljene Direktive o DDV.

25. Irska trdi, da je koncept „združevanja“, na katerega se opira Komisija, le opisen in da ni uporabljen v Direktivi o DDV. Zato ne more biti podlaga za razlago člena 11 Direktive o DDV. Poleg tega, čeprav je teoretično mogoče, da bi bile v DDV-skupino vključene le osebe, ki niso davčni zavezanci, to ni le malo verjetno, ampak tudi izrecno prepovedano z irskim pravom.⁹

26. Irska trdi, da se je s tem, da je bil členu 11 Direktive o DDV dodan drugi odstavek, razširil namen določbe, da se državam članicam omogoči, da glede DDV-skupin sprejmejo ukrepe za preprečitev zlorabe, poenostavitev obravnavanja DDV ter preprečitev davčne utaje in izogibanja plačilu davka.¹⁰ Dalje trdi, da dopustitev osebam, ki niso davčni zavezanci, zlasti holdinškim družbam,¹¹ da so del DDV-skupine, lahko prispeva k preprečevanju davčne utaje in/ali izogibanja plačilu davkov. Po mnenju Irske je prednost tega zlasti, da lahko holdinška družba odgovarja solidarno, če imajo osebe, ki opravljajo ekonomsko dejavnost in so del DDV-skupine, težave pri plačevanju DDV, ki ga dolgujejo.

27. Nazadnje, Irska izpodbija upoštevnost sodne prakse, na katero se opira Komisija. Vprašanje, ali so lahko del DDV-skupine le davčni zavezanci, v zadevi *Amplisientifica* Sodišču ni bilo postavljeno. Irska glede sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Van Gervena v zadevi *Polysar* opozarja, da je Sodišče odločilo, da temu mnenju ne bo sledilo ne v tej zadevi ne v poznejših sodbah v zadevah *Wellcome Trust*¹² ali *Harnas in Helm*¹³.

VI – Analiza

28. Najprej je treba opozoriti, da je v skladu z usklajeno sodno prakso Sodišča pri določanju pomena določbe prava Evropske unije treba hkrati upoštevati njene cilje, okvir in besedilo.¹⁴ Najprej bom preučil besedilo člena 11 ob upoštevanju zgodovine njegovega nastanka, potem pa njegov okvir in cilje.

7 — Sodba z dne 22. maja 2008 (C-162/07, ZODl., str. I-4019, točka 19).

8 — Sodba z dne 20. junija 1991 (C-60/90, Recueil, str. I-3111). Generalni pravobranilec Van Gerven je v točki 9 sklepnih predlogov navedel: „Vprašanje, ki se postavlja, je, ali ta možnost državam članicam omogoča, da se osebi, ki sta med seboj tesno povezani, obravnavata kot en davčni zavezanec, kadar se ugotovi, da ena od njiju ne opravlja nobene ‚ekonomske dejavnosti‘ v smislu člena 4 Direktive. Menim, da je na to vprašanje treba odgovoriti nikalno.“

9 — Irska se sklicuje na člen 15(1) zakona o davku na dodano vrednost (prečiščeno besedilo) iz leta 2010, v skladu s katerim mora biti za namene naslova III Direktive o DDV vsaj ena oseba davčni zavezanec.

10 — Irska poleg tega zavrača trditve, da je treba ukrepe iz člena 11 Direktive o DDV sprejeti na podlagi člena 395 iste direktive.

11 — Glede holdinških družb z vidika DDV glej na primer zgoraj navedeno zadevo *Polysar* in sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi *SKF* (C-29/08, ZODl., str. I-10413).

12 — Sodba z dne 20. junija 1996 (C-155/94, Recueil, str. I-3013). V tej zadevi je šlo za to, ali je treba ekonomske dejavnosti v smislu člena 4(2) Šeste direktive razlagati tako, da vključujejo dejavnost, ki obsega nakup in prodajo delnic in drugih vrednostnih papirjev s strani upravljavca sklada pri upravljanju s premoženjem dobrodelnega sklada.

13 — Sodba z dne 6. februarja 1997 (C-80/95, Recueil, str. I-745). V tej zadevi je šlo za vprašanje, ali je člen 4(2) Šeste direktive treba razlagati tako, da pomeni, da pridobitve lastništva in imetništva obveznic, dejavnosti, ki nista pomožni nobeni drugi dejavnosti, in prihodka iz tega naslova ni mogoče šteti za ekonomske dejavnosti, na podlagi katerih ima zadevna oseba status davčnega zavezanca.

14 — Glej sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi *NCC Construction Danmark* (C-174/08, ZODl., str. I-10567, točka 23 in navedena sodna praksa); glej tudi sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi *A Oy* (C-33/11, točka 27).

A – Zgodovina nastanka in besedilo

29. Združevanje za namene DDV je bilo v pravo EU uvedeno leta 1967 z Drugo direktivo o DDV. V točki 2 priloge A k Drugi direktivi o DDV¹⁵ je bilo navedeno, da lahko države članice ločene neodvisne osebe, ki izpolnjujejo v direktivi določene pogoje, obravnavajo kot enega davčnega zavezanca. Pozneje je bila ta možnost urejena v Šesti direktivi o DDV,¹⁶ zdaj pa je urejena v veljavni Direktivi o DDV. Vendar se je oblika združevanja zaradi sprememb, ki so si sledile, spremenila.

30. V točki 2 priloge A k Drugi direktivi o DDV je bilo državam članicam dopuščeno, da „osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj ekonomsko, finančno ali organizacijsko povezane, ne obravnavajo kot ločene davčne zavezance, ampak kot enega davčnega zavezanca“. Uporaba besede „ločen“ pomeni, da so države članice lahko izbrale, ali bodo davčne zavezance obravnavale ločeno ali kot enega davčnega zavezanca. Enak pomen sta imeli francoska in nemška različica Druge direktive o DDV.

31. Vendar se je v Šesti direktivi o DDV spremenilo besedilo določbe o združevanju za namene DDV. V upoštevni določbi navedene direktive, in sicer v členu 4(4), drugi pododstavek, te direktive, se glede oseb, ki so del DDV-skupine, ne govori več o „ločenih“ davčnih zavezancih, temveč le o osebah.¹⁷

32. Sprememba je bila opaznejša v tistih jezikovnih različicah Šeste direktive, v katerih se za „davčni zavezanec“ in „oseba“ uporabljata različni besedi. Tak primer je francoščina. Prva beseda je prevedena kot „assujeti“, druga pa kot „personne“.

33. Zdi se, da je besedilo člena 11 v prenovitvi Direktive o DDV enako skoraj v vseh jezikovnih različicah, razen v angleški.¹⁸ V angleški različici je bila pred besedo „person“ dodana beseda „any“, kar je po mnenju irske in finske vlade ter vlade Združenega kraljestva namenjeno le temu, da se poudari, da ni treba, da je „oseba“, ki je del DDV-skupine, davčni zavezanec.

34. Ob upoštevanju te zgodovine nastanka menim, da je trditve Komisije težko sprejeti. Kot je poudarila Irska, je bil na drugih mestih v Direktivi o DDV uporabljen pojem „davčni zavezanec“ in ne „oseba“, kadar gre za subjekt, ki opravlja ekonomske dejavnosti v smislu te direktive. Čeprav zgodovina nastanka ni odločilna, lahko potrjuje, da je zakonodajalec želel razširiti krog tistih, ki se lahko združijo za namene DDV.

35. Dalje, opozarjam, da dobave med osebami, ki niso davčni zavezanci, ne glede na to, ali so del DDV-skupine ali ne, ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV. To pomeni, da je hipotetična skrb Komisije, da bi bile v DDV-skupino vključene le osebe, ki niso davčni zavezanci, neupoštevna.

15 — Druga direktiva 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 71, str. 1303).

16 — 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).

17 — Člen 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive določa, da „lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane“.

18 — Glej uvodno izjavo 3 Direktive o DDV: „Da bi zagotovili, da so določbe predstavljene na jasn in racionalen način, v skladu z načelom boljše zakonodaje, je treba preoblikovati strukturo in besedilo Direktive, čeprav to načeloma ne bo povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Manjše število vsebinskih sprememb pa je neločljivo povezanih s preoblikovanjem in jih je vseeno treba vključiti. Primeri, v katerih so spremembe narejene, se izčrpno podajo v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti.“

36. Zato člen 11 Direktive o DDV državam članicam dopušča, da kot „enega davčnega zavezanca“ obravnavajo katere koli pravno neodvisne osebe s sedežem na ozemlju te države članice, če so med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane. Ta ugotovitev je v skladu z načelom pravne varnosti, ki je posebej pomembno v davčnih zadevah, v katerih se morajo poleg davčnih zavezancev in davčnih organov tudi države članice zanesti na jasno in natančno besedilo zadevnega prava Evropske unije.¹⁹ Zato predlagam, naj se tožba Komisije zavrne.

B – Cilji in okvir določb o združevanju za namene DDV

37. Če Sodišče sprejme zgornjo analizo, ki temelji na besedilu člena 11, ni nujno treba, da nadaljuje preučitev okvira in ciljev tega člena.²⁰ Vendar bom to obravnaval, če Sodišče ne bi sledilo mojim ugotovitvam glede besedila člena 11.

38. V obrazložitvenem memorandumu predloga Šeste direktive o DDV je navedeno, da „zaradi poenostavitve upravljanja ali preprečevanja zlorab (kot je na primer razdelitev enega gospodarskega subjekta na več ločenih davčnih zavezancev, da bi bil vsak lahko upravičen do posebne obravnave) države članice ne bodo zavezane k temu, da bi kot davčne zavezance obravnavale osebe, katerih neodvisnost je samo pravnoformalna“.²¹ Zgodovina nastanka določb, ki se nanašajo na DDV-skupine, ne potrjuje nobenega drugega cilja. Komisija meni, da ti cilji nasprotujejo vključitvi oseb, ki niso davčni zavezanci, v DDV-skupine.

39. Za razumevanje cilja združevanja za namene DDV v okviru širšega sistema DDV je treba upoštevati učinek DDV-skupin na davčno nevtralnost. To vključuje tudi preučitev praktičnih učinkov registriranja DDV-skupine. To je pomembno, saj so lahko ti učinki razlog, da se gospodarski subjekti združijo za namene DDV, če imajo v skladu z nacionalno zakonodajo, ki se uporablja, glede tega možnost izbire.²²

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

40. Oblikovanje DDV-skupine pomeni ustvarjanje enega davčnega zavezanca za namene DDV, ki je v vseh pogledih primerljiv z davčnim zavezancem, ki ga sestavlja samo en subjekt. Združevanje za namene DDV, čeprav gre za poseben sistem, ne omejuje niti ne širi pravic davčnega zavezanca, kot je opredeljen v členu 9 Direktive o DDV.

41. Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo preprostosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na kar najsplošnejši način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije, kot tudi opravljanja storitev.²³ Skupni sistem DDV bi moral, čeprav stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.²⁴ Pri optimalnem delovanju ta tako imenovana davčna nevtralnost ne bi smela vplivati na konkurenco ali odločitve gospodarskih subjektov pri organiziranju njihovih dejavnosti, na primer na pravno obliko ali organizacijsko strukturo.²⁵

19 — Sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-582/08, ZOdl., str. I-7195, točke od 49 do 51).

20 — Zgoraj navedena sodba Komisija proti Združenemu kraljestvu, zlasti točka 51. Glej tudi točko 52 mojih sklepnih predlogov v tej zadevi.

21 — Glej obrazložitveni memorandum predloga Šeste direktive o DDV (COM(73) 950, 20. junij 1973).

22 — Dejansko izvajanje DDV-skupin je različno. V nekaterih državah članicah, ki so uvedle združevanje za namene DDV, je obvezno za osebe, ki izpolnjujejo pogoje, v drugih je prostovoljno.

23 — Glej uvodno izjavo 5 Direktive o DDV.

24 — Glej uvodno izjavo 7 Direktive o DDV.

25 — Terra, B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, poglavje 7.3.

42. Z oblikovanjem DDV-skupine ta postane zavezana za plačilo davka, preneha pa ločena davčna obveznost tistih oseb, ki so vanjo vključene in so bile pred vključitvijo v skupino davčni zavezanci.²⁶ Davčna obravnava transakcij skupine – tistih, ki jih osebe iz skupine opravijo za subjekte, ki niso del skupine, in tudi tistih, ki potekajo v nasprotni smeri – je primerljiva davčni obravnavi enega davčnega zavezanca, ki opravlja individualne transakcije. Transakcije med posameznimi osebami, ki so del skupine, se zato opravijo znotraj skupine in šteje se, da jih je skupina opravila zase. Posledično z vidika DDV ne obstajajo interne transakcije DDV-skupine.

43. Če DDV-skupina ravna v skladu s pravili sistema DDV, se pravica oseb, ki so del DDV-skupine, in sicer do odbitka DDV, ne razširi.²⁷ Ta pravica se še naprej uporablja samo za tiste dobave, ki jih DDV-skupina opravi za dejavnosti, za katere se obračunava DDV. Osebe, ki so del DDV-skupine, niso upravičene niti do odbitka DDV na dobave, opravljene za dejavnosti, ki so oproščene plačila DDV.

D – Namen določb o združevanju za namene DDV

44. Ob upoštevanju cilja in okvira združevanja za namene DDV, ki sem ju opisal zgoraj, se ne morem strinjati s trditvijo Komisije, da je treba osebe, ki niso davčni zavezanci, izključiti iz take skupine. K tej ugotovitvi me vodijo naslednji razlogi.

45. Združevanje za namene DDV ne ustvarja ekonomskih koristi, če se dobava opravi za dejavnosti, za katere se obračunava DDV, saj je dobavitelj upravičen do odbitka vstopnega DDV. V takih okoliščinah je načeloma vseeno, ali se dobava opravi v DDV-skupini brez vstopnega DDV ali pa se opravi zunaj DDV-skupine z vstopnim DDV. Ker pa se interne transakcije DDV-skupine ne upoštevajo, lahko združevanje za namene DDV pomeni prednosti za denarni tok gospodarskih subjektov v zvezi z dejavnostmi, za katere se obračunava DDV.

46. V nekaterih primerih imajo zato osebe, ki so del DDV-skupine, lahko ekonomske koristi.²⁸ To je po mojem mnenju le nujna posledica osnovne izbire davčne politike s strani države članice, da dopusti združevanje za namene DDV.

47. Vključenost v DDV-skupino lahko prinaša koristi, na primer, kadar oseba – ki je vključena v DDV-skupino in je opravila nakup, za katerega se obračunava DDV – zato ker so njene dejavnosti oproščene plačila DDV, sploh ni imela pravice do odbitka DDV ali ta pravica ni bila polno priznana. Če taka oseba nabavlja od dobavitelja, ki ni del DDV-skupine, nastane obveznost plačila DDV. Če pa nakup opravi pri osebi, ki je del DDV-skupine, ta obveznost ne nastane.

48. Kadar gospodarski subjekt ni upravičen do odbitka vstopnega DDV, ki nastane pri nakupu, je morda zanj z ekonomskega vidika ugodneje, če sam proizvede blago oziroma opravi storitve. Na primer, banka, ki ni upravičena do odbitka DDV, ima lahko ekonomske koristi, če storitve informacijske tehnologije, ki jih potrebuje za opravljanje bančnih dejavnosti, opravi sama, namesto da jih kupi od tretje osebe. Če pa ima možnost vključitve v DDV-skupino, lahko kot zunanjega izvajalca storitev informacijske tehnologije najame odvisno družbo, ki je del skupine, in še vedno pridobi nekatere koristi.

49. Obveznost plačila DDV zato lahko vpliva in tudi vpliva na strukturo in delovanje poslovnih dejavnosti. Združevanje za namene DDV pa državam članicam omogoča, da zmanjšajo vpliv DDV na organizacijo gospodarskih subjektov. To je mogoče z zmanjšanjem razlike v stroških med opravljanjem storitve znotraj podjetja in nakupom storitve od odvisne družbe dobaviteljice z ločeno pravno

26 — Glej zgoraj navedeno sodbo *Ampliscentifica*, točki 19 in 20.

27 — Za povzetek o sistemu odbitka glej sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi *Tóth* (C-324/11, točka 25 in navedena sodna praksa).

28 — 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).

osebnostjo. Združevanje za namene DDV zato podpira davčno nevtralnost z omogočanjem primernih poslovnih struktur brez negativnih posledic z vidika obveznosti plačila DDV. Poleg tega možnost vključevanja oseb, ki niso davčni zavezanci, v DDV-skupino ustvarja korporacijske strukture, v katerih so te osebe v enakem položaju kot druge korporacijske strukture. Primer so podjetniške skupine, v katerih ima holdinška družba v lasti večino holdinških družb in ostalih podjetij v skupini.

50. Spominjam, da je status davčnega zavezanca z vidika DDV odvisen od dejavnosti in ne od pravne oblike. Za ugotovitev praktičnega učinka združevanja za namene DDV v smislu davčne nevtralnosti je treba preučiti dejavnosti oseb, ki so del DDV-skupin.

51. Na primer to, ali so dejavnosti pravno neodvisne holdinške družbe obdavčljive ali neobdavčljive, načeloma ni odvisno od tega, ali je ta družba del DDV-skupine ali ne.²⁹ Vendar lahko holdinška družba, ki je del DDV-skupine, obdavčljivo blago in storitve kupi brez DDV, medtem ko holdinška družba, ki ni del DDV-skupine, tega ne more storiti. Oseba, ki ni davčni zavezanec, z vključitvijo v DDV-skupino postane enota, ki je urejena v okviru sistema Evropske unije DDV.

52. Vendar menim, da ne gre za anomalijo, če so lahko osebe, ki niso davčni zavezanci, del DDV-skupine. Tako je zato, ker lahko vsak davčni zavezanec opravlja dejavnosti, za katere se DDV obračunava, in tudi tiste, ki so oproščene plačila DDV.³⁰ Glede tega ni mogoče razlikovati med običajnim davčnim zavezancem in DDV-skupino.

53. Zato z vidika davčne nevtralnosti vključitev osebe, ki ni davčni zavezanec, v DDV-skupino, ne spremeni ničesar glede uresničevanja ciljev v okviru sistema združevanja za namene DDV. Poleg tega menim, da okoliščina, da ima oseba, ki ni davčni zavezanec, kot del DDV-skupine ekonomsko korist od nakupa, ki je oproščen plačila DDV, ni drugačna od tiste, v kateri lahko davčni zavezanec, ki opravlja dejavnosti, ki so oproščene plačila DDV, zaradi vključenosti v DDV-skupino opravi nakup obdavčljivega blaga, ne da bi plačal DDV.

54. Za konec menim, da cilj združevanja za namene DDV v okviru sistema DDV ne podpira stališča, da osebe, ki niso davčni zavezanci, ne morejo biti vključene v DDV-skupine v smislu člena 11 Direktive o DDV.

VII – Predlog

55. Zato predlagam, naj Sodišče ugotovi, da Irska s tem, da dopušča, da so osebe, ki niso davčni zavezanci, del skupine za davek na dodano vrednost, ni kršila obveznosti iz členov 9 in 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Posledično bi bilo treba tožbo Komisije zavrnila in Komisiji naložiti plačilo stroškov, državam članicam intervenientkam pa naložiti plačilo njihovih stroškov.

29 — Glej sodbo Polysar, točke od 15 do 17.

30 — Glej sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 49) in z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta (C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 26). V točki 26 zadnjenavedene sodbe je navedeno: „Iz navedb predložitvenega sodišča izhaja, da družba Securenta izvaja tri vrste dejavnosti, in sicer, prvič, negospodarske dejavnosti, za katere se Šesta direktiva o DDV ne uporablja, drugič, gospodarske dejavnosti, za katere se sicer uporablja ta direktiva, vendar so oproščene DDV, in tretjič, obdavčljive gospodarske dejavnosti.“ V teh okoliščinah se torej zastavlja vprašanje, ali in – glede na posamičen primer – v kolikšnem obsegu je tak davčni zavezanec upravičen odbiti vstopni DDV, ki je bil odmerjen na stroške, ki jih ni mogoče pripisati določenim izstopnim dejavnostim.