



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

9 април 2013 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — Директива 2006/112/ЕО — Членове 9 и 11 — Национално законодателство, което допуска включването на данъчно незадължени лица в група от лица, които за целите на ДДС могат да бъдат разглеждани като едно-единствено данъчнозадължено лице“

По дело C-85/11

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на 24 февруари 2011 г. на основание член 258 ДФЕС,

Европейска комисия, за която се явява г-н R. Lyaï, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Ирландия, за която се явява г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-жа G. Clohessy, SC, и от г-н N. Travers, BL, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

подпомагана от:

Чешка република, за която се явяват г-н M. Smolek и г-н T. Müller, в качеството на представители,

Кралство Дания, за което се явяват първоначално г-н C. Vang, а впоследствие г-жа V. Pasternak Jørgensen, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

Република Финландия, за която се явяват г-жа H. Leppo и г-н S. Hartikainen, в качеството на представители,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явява г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-жа M. Hall, barrister,

встъпили страни,

* Език на производството: английски.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н K. Lenaerts, заместник-председател, г-н A. Tizzano, г-н J. Malenovský, г-жа M. Berger и г-н E. Jarašiūnas (докладчик), председатели на състави, г-н E. Juhász, г-н J.-C. Bonichot, г-н M. Safjan, г-н D. Šváby и г-жа A. Prechal, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,

секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 септември 2012 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 ноември 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия моли Съда да приеме за установено, че като допуска данъчно незадължени лица да членуват в група от лица, разглеждани за целите на данъка върху добавената стойност като едно-единствено данъчнозадължено (по-нататък съответно „група за целите на ДДС“ и „ДДС“), Ирландия не изпълнява задълженията си по членове 9 и 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 2 Дял III от Директивата за ДДС, озаглавен „Данъчнозадължени лица“, съдържа членове 9—13.
- 3 Съгласно член 9 от посочената директива:

„1. Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

2. Освен лицата, посочени в параграф 1, всяко лице, което инцидентно доставя ново превозно средство, което се изпраща или превозва до клиента от продавача или клиента, или от името на продавача или клиента до местоназначение извън територията на държава членка, но на територията на Общността, се счита за данъчнозадължено лице“.

4 В член 10 от същата директива се уточнява, че условието икономическата дейност да се извършва независимо, изключва наетите и други лица от режима на ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по силата на договор за работа или на някакво друго правно основание, създаващо отношения като между работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.

5 Член 11 от Директивата за ДДС гласи:

„След консултиране с Консултативния комитет по [ДДС], всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.

Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвиден[о] в първия параграф, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

6 Член 12 от тази директива предвижда, че държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея от същата директива, и по-специално доставка на сгради или земя за строеж.

7 Съгласно член 13 от Директивата за ДДС административно-териториалните единици и другите публичноправни субекти по принцип не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват като публични органи.

Ирландското право

8 Член 15 от Консолидирания закон за данък върху добавената стойност от 2010 г. (Value Added Tax Consolidation Act 2010), който по същество възпроизвежда изменения член 8, параграф 8 от Закона за ДДС от 1972 г. (Value Added Tax Act 1972), гласи:

„(1) Освен ако параграф 2 не предвижда друго, когато органите по приходите се уверят, че две или повече лица, които са установени в държавата и от които поне едното е данъчнозадължено лице, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки и че е необходимо и целесъобразно с оглед на ефективното и ефикасно администриране на данъка (включително събирането му), те могат за целите на този закон, без значение дали от името на тези лица е направено такова искане:

(а) писмено да уведомят всяко едно от тези лица [...] за приравняването им на едно-единствено данъчнозадължено лице [...], в който случай така уведомените лица се считат за част от [група за целите на ДДС], докато този параграф е приложим спрямо тях, като член 65 обаче продължава да се прилага по отношение на всеки един от членовете на тази група, и

(i) едно от тези лица, което следва да бъде съответно уведомено за това от органите по приходите, носи отговорност за изпълнението от страна на групата [за целите на ДДС] на разпоредбите на този закон, и

(ii) всички права и задължения по този закон във връзка със сделките на групата [за целите на ДДС] се определят съответно,

и [...]

- (b) да задължат всяко едно лице от групата [за целите на ДДС] да отговаря при условията на солидарност за изпълнението на този закон и съответните подзаконовите актове (включително пораждащите задължение за плащане на данъка разпоредби), приложими за всяко от тези лица, и да налагат санкциите по този закон, които биха били приложими, ако всяко от тези лица отговаряше пред органите по приходите за цялото данъчно задължение, извън предвиденото в подзаконовите актове по този член по отношение на всяко едно от тях“.

Досъдебното производство и производството пред Съда

- 9 На 23 септември 2008 г. Комисията изпраща на Ирландия официално уведомително писмо, в което ѝ обръща внимание, че е възможно изменението и действащ към онзи момент член 8, параграф 8 от Закона за данък върху добавената стойност от 1972 г. — който допуска, както и приложимият понастоящем член 15 от Консолидирания закон за данък върху добавената стойност от 2010 г., данъчно незадължени лица да участват в група за целите на ДДС — да се окаже несъвместим с членове 9 и 11 от Директивата за ДДС. На основание член 226 ЕО тя поканва тази държава членка да изложи своите съображения.
- 10 Ирландските власти отговарят с писмо от 23 януари 2009 г., в което поддържат, че въпросните национални разпоредби са в съответствие с Директивата за ДДС.
- 11 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, на 23 ноември 2009 г. Комисията издава мотивирано становище, на което Ирландия отговаря на 27 януари 2010 г., като посочва, че поддържа позицията си, изразена в писмото, изпратено в отговор на официалното уведомително писмо.
- 12 При тези обстоятелства Комисията предявява настоящия иск.
- 13 С определения от 4 юли и 27 септември 2011 г. председателят на Съда допуска Чешката република, Кралство Дания и Република Финландия, от една страна, и Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия, от друга, да встъпят в подкрепа на Ирландия.
- 14 С писмо от 27 януари 2012 г. Ирландия иска на основание член 16, параграф 3 от Статута на Съда на Европейския съюз делото да бъде разгледано от голям състав.

По иска

По допустимостта

Доводи на страните

- 15 Ирландия моли преди всичко искът да бъде отхвърлен като недопустим. В това отношение тя изтъква, че твърденията на Комисията пред Съда са по-широки по обхват от изложените в досъдебното производство. Всъщност, докато в официалното уведомително писмо и в мотивираното становище я упрекувала, че допуска данъчно незадължени лица да се присъединяват към група за целите на ДДС, впоследствие Комисията твърдяла, че нарушението на Ирландия се състои в това, че допуска такива лица да членуват в подобна група, което означавало, че е необходимо не само да се регулира създаването на групи за целите на ДДС и да се провери как са създадени тези, които вече са регистрирани, но и да се упражнява

постоянен контрол върху въпросните групи, за да се гарантира, че членовете им ще могат, ако извършваните от тях дейности се разглеждат поотделно, и занапред да бъдат считани за отделни данъчнозадължени лица.

- 16 В писмената си реплика Комисията оспорва твърдението за недопустимост, като изтъква, че винаги е поддържала, че терминът „лица“ в член 11 от Директивата за ДДС се отнася само до данъчнозадължените лица, поради което данъчно незадължените лица не могат да членуват в група за целите на ДДС. Освен това, ако Съдът приеме, че Комисията е разширила предмета на производството, недопустимостта според нея би могла да бъде само частична.

Съображения на Съда

- 17 Съгласно постоянната съдебна практика предметът на предявления на основание член 258 ДФЕС иск се определя от предвидената в тази разпоредба досъдебна процедура. Поради това исковата молба трябва да е основана на съображенията и на твърденията за нарушения, изложени в мотивираното становище. Това изискване все пак не налага винаги пълно съвпадане на изложените твърдения за нарушения в разпоредителната част на мотивираното становище и в петитума на исковата молба, стига определеният в мотивираното становище предмет на спора да не е разширен или изменен (вж. по-конкретно Решение от 11 юли 2002 г. по дело Комисия/Испания, C-139/00, Recueil, стр. I-6407, точки 18 и 19 и Решение от 18 ноември 2010 г. по дело Комисия/Португалия, C-458/08, Сборник, стр. I-11599, точки 43 и 44).
- 18 В случая, макар в петитума на исковата си молба Комисията да е използвала израза „to be members of a VAT group“ („да членуват в група за целите на ДДС“), а в мотивираното становище при изложението на твърденията за нарушения — израза „to join a VAT group“ („да се присъединяват към група за целите на ДДС“), това по никакъв начин не изменя предмета на спора, така както е определен в посоченото становище. Всъщност съществуващата между тези изрази разлика изобщо не се отразява върху същността на твърдяното неизпълнение, което, така както е описано и в исковата молба, и в мотивираното становище, се състои в това, че ирландското законодателство, транспониращо Директивата за ДДС, допуска, според ищеца в нарушение на членове 9 и 11 от тази директива, включването на данъчно незадължени лица в група за целите на ДДС.
- 19 Следователно направеното от Ирландия възражение за недопустимост трябва да се отхвърли.

По съществуването на спора

Доводи на страните

- 20 В подкрепа на иска си Комисията поддържа, че член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че незадължени по ДДС лица не могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС.
- 21 Всъщност тя поддържа, че член 11 от Директивата за ДДС дава възможност няколко лица, взети заедно, да се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице, стига всяко от тях само по себе си да е данъчнозадължено лице. Тази разпоредба представлявала изключение от общото правило, че всяко данъчнозадължено лице се разглежда като отделен субект за целите на ДДС. Следователно тя трябвало да се тълкува стеснително. Макар в посочената разпоредба действително да се използва терминът „лица“, обстоятелството, че лицата, включени в група за целите на ДДС, трябва да се разглеждат като „едно-единствено“ данъчнозадължено лице,

означавало, че всеки член на тази група трябва сам да е данъчнозадължено лице. Освен това понятието „групиране“ предполагало, че съответните лица принадлежат към една и съща категория за целите на общата система на ДДС.

- 22 Впрочем според Комисията, ако терминът „лица“ трябва да се разбира като обхващащ всички лица без ограничение, групата за целите на ДДС би могла да се състои и само от данъчно незадължени лица, което би било в противоречие с общата система на ДДС.
- 23 Даденото от Комисията тълкувание на член 11 от Директивата за ДДС било освен това и в съответствие с целта му, която е — видно от обяснителния меморандум към предложението, довело до приемането на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), — от една страна, да се опрости администрирането от гледна точка на данъкоплатците и данъчната администрация и от друга страна, да се противодейства на злоупотребите, като не се допусне лица, които в действителност не са независими търговски субекти, да се третираат като отделни данъчнозадължени лица. Всъщност включването на данъчно незадължени лица в група за целите на ДДС не би дало възможност нито да се опрости администрирането, нито да се предотвратят злоупотребите.
- 24 Нито текстът на член 11 от Директивата за ДДС, нито подготвителните документи във връзка с приемането на посочената директива указвали, че с тази разпоредба се цели да се измени понятието „данъчнозадължено лице“ и правата и задълженията на данъчнозадължените лица да се разпрострат и върху други лица. Точно такъв обаче би бил резултатът, според Комисията, ако данъчно незадължени лица могат да се включат към група за целите на ДДС, тъй като, доколкото извършените в рамките на такава група придобивни сделки се считат за несъществуващи от гледна точка на ДДС, това би позволило, от една страна, да се доставят стоки или услуги на данъчно незадължени лица, без да се начислява ДДС, и от друга страна, въпросната група да си възстановява платения ДДС по получени от такива лица доставки, което би довело до несъмнени загуби от ДДС и би било в противоречие с общата система на ДДС.
- 25 Поради това според Комисията член 11 от Директивата за ДДС не следва да се тълкува буквално, а с оглед, от една страна, на неговия непосредствен контекст, а именно дял III от Директивата за ДДС, и в частност член 9 от нея, който определя понятието „данъчнозадължено лице“ като всяко лице, което извършва икономическа дейност, и от друга страна, по-общо, с оглед на системата на тази директива.
- 26 Макар Съдът още да не е имал възможност да се произнесе по повдигнатия в настоящото дело въпрос, косвена подкрепа за позицията на Комисията се съдържала в точка 19 от Решение от 22 май 2008 г. по дело *Ampliscientifica и Amplifin* (C-162/07, Сборник, стр. I-4019), както и в заключението на генералния адвокат Van Gerven към Решение от 20 юни 1991 г. по дело *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Recueil, стр. I-3111).
- 27 Като оспорва всички тези твърдения, Ирландия поддържа, че направеното от Комисията тълкувание на член 11 от Директивата за ДДС е несъвместимо с буквалния смисъл на тази разпоредба. Употребата на думата „persons“ („лица“) в текста на английски език, а не на термина „taxable persons“ („данъчнозадължени лица“) е плод, според тази държава, на съзнателен избор на законодателя на Съюза. Изложената в мотивираното становище теза, че думата „taxable“ е изпусната, за да се избегне повторение, не била убедителна, поради факта че при приемането на посочената директива думата „any“ е била добавена в текста ѝ на английски език между изрази „single taxable person“ и думата „persons“.

- 28 Целта на член 11 от Директивата за ДДС била да се даде възможност на държавите членки да разглеждат няколко лица като едно-единствено данъчнозадължено лице, стига да са изпълнени някои минимални условия, което налагало преценка от страна на тези държави. Въпросното едно-единствено данъчнозадължено лице би съществувало за целите на ДДС само ако извършва икономическа дейност в съответствие с член 9 от посочената директива, който съдържа общо определение на понятието за данъчнозадължено лице. Противно на поддържаното от Комисията член 11 от Директивата за ДДС, част от нейния дял III, съвсем не дерогирал това определение. Освен това понятието „групиране“ не можело да служи като основа за тълкуването на въпросния член 11, тъй като не се съдържа в неговия текст и лицата, до които се отнася тази разпоредба, не образуват група, а престават да съществуват поотделно за целите на администрирането на ДДС и се превръщат в едно-единствено данъчнозадължено лице.
- 29 Ако е възможно групата за целите на ДДС да включва едно или няколко данъчно незадължени лица, това според Ирландия не означава, че държавите членки могат да разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице група, състояща се само от такива лица; това било напълно безсмислено и освен това недопустимо съгласно ирландското законодателството.
- 30 Ирландия оспорва твърдението на Комисията, че направеното от последната тълкувание на член 11 от Директивата за ДДС е в съответствие с целите на този член. Въпросната държава отбелязва, че макар опростяването на администрирането и противодействието на злоупотребите да са сред тези цели, те не са единственото основание за съществуването на този член, видно от втората му алинея. Във всеки случай преследваните цели не давали отговор на въпроса как трябва да се тълкува терминът „лица“. Противно на поддържаното от Комисията включването на данъчно незадължени лица в група за целите на ДДС можело при определени обстоятелства не само да е съвместимо с опростяването на администрирането и предотвратяването на злоупотребите, но и да е необходимо за постигането на тези цели.
- 31 Ирландия намира довода на Комисията, че обхватът на понятието „данъчнозадължено лице“ не може да бъде разширяван, за несъстоятелен, тъй като с допускането данъчно незадължено лице да участва в група за целите на ДДС, така както с допускането данъчнозадължено лице, което не извършва облагаеми доставки, да участва в такава група, обхватът на това понятие не се изменял. Наистина при определени условия член 11 от Директивата за ДДС разширява правата и задълженията на член на група за целите на ДДС, но всъщност това била същинската цел на тази разпоредба, а именно единен данъчен режим за всички лица, участващи в надлежно регистрирана група за целите на ДДС. Освен това втората алинея на член 11 от Директивата за ДДС позволявала на държавите членки да приемат мерки срещу евентуалните данъчни измами или избягване на данъци от страна на подобна група.
- 32 Ирландия допълва, че с регистрацията на такава група данъчно незадълженото лице става неин член за целите на ДДС, като същевременно остава юридически независимо във всяко едно друго отношение. Тя отбелязва, че ДДС естествено не се събира, когато това лице получава стоки или услуги от друг член на тази група, но че нестопанската му дейност ще бъде взета предвид, когато трябва да се определи правото на приспадане за тази група, така както ако в организационно отношение предприятието съставляваше едно лице. Според нея да се забрани данъчно незадължено лице, например холдингово дружество, да членува в група за целите на ДДС, означава да се откаже право на приспадане поради начина, по който субектът е организиран от гледна точка на дружественото право.
- 33 Накрая, Ирландия отбелязва, че противно на твърдението на Комисията практиката на Съда изобщо не подкрепя направеното от нея тълкувание на член 11 от Директивата за ДДС.
- 34 Подобно на Ирландия, Чешката република, Кралство Дания, Република Финландия и Обединеното кралство считат, че нито текстът и целите на член 11 от Директивата за ДДС, нито общата система на ДДС, нито практиката на Съда подкрепят позицията на Комисията.

Съображения на Съда

- 35 Като начало следва да се напомни, че за да се определи смисълът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ (вж. Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 23 и цитираната съдебна практика).
- 36 В случая от текста на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС следва, че тази разпоредба дава възможност на всяка държава членка да разглежда няколко лица като едно-единствено данъчнозадължено лице, когато тези лица са установени на нейната територия и макар да са юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки. Видно от текста ѝ, тази разпоредба не поставя за прилагането си други условия, и в частност това всяко едно от въпросните лица поотделно да има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Доколкото в тази разпоредба е използвана думата „лица“, а не изразът „данъчнозадължени лица“, не се прави разлика между данъчнозадължени лица и данъчно незадължени лица.
- 37 Следва да се отбележи, че член 11 от Директивата за ДДС произтича от член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива. Докато точка 2 от приложение А към Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), с която в правото на Съюза се въвежда понятието „група за целите на ДДС“, позволяваше на държавите членки „да не разглеждат като отделни данъчнозадължени лица, а като едно-единствено данъчнозадължено лице“ лицата, които са органически свързани едно с друго чрез финансови, икономически и организационни отношения, изразът „като отделни данъчнозадължени лица“ е отпаднал от текста на посочения член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива.
- 38 Освен това, докато на повечето езици член 11 от Директивата за ДДС възпроизвежда по сходен начин формулировката на член 4, параграф 4, втора алинея от Шеста директива, в текста на английски език думата „any“ (всячки) е добавена, така че в тази си част въпросната разпоредба е придобила следния вид: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ („всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка“).
- 39 От тези последователни редакционни промени не следва, че при приемането на Шеста директива, а след това и на Директивата за ДДС законодателят на Съюза е имал намерение да изключи възможността данъчно незадължени лица да бъдат включвани в група за целите на ДДС и че думата „лица“ е употребена вместо израза „данъчнозадължени лица“, за да се избегне повторение. Обстоятелството, че в други разпоредби на Директивата за ДДС, които са извън дял III от нея, посветен на понятието „данъчнозадължено лице“, е използвана думата „лица“, за да се обозначат данъчнозадължените лица, не води до различен извод, доколкото тя е употребена в друг контекст, а не в този на член 11 от Директивата за ДДС.
- 40 Освен това следва да се отбележи, че противно на твърденията на Комисията от израза „като едно данъчнозадължено лице“ не може да се направи извод, че единствената цел на член 11 от Директивата за ДДС е да даде възможност няколко данъчнозадължени лица да бъдат третираны като един-единствен субект, доколкото този израз сочи не условие за прилагането на тази разпоредба, а нейния резултат, тоест възможността няколко лица да се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице. Формулировката на въпросния член не подкрепя и довода на Комисията, че този член представлява изключение от общото правило всяко данъчнозадължено лице да бъде третирано като отделен субект и че поради това трябва да се

тълкува стеснително, нито пък довода ѝ, че понятието за групиране предполага, че всички участващи лица принадлежат към една и съща категория, доколкото терминът „групиране“ не се съдържа в този член.

- 41 Следователно от текста на член 11 от Директивата за ДДС не следва, че данъчно незадължени лица не могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС.
- 42 Комисията обаче изтъква, че извън текста на член 11 от Директивата за ДДС направеното от нея тълкуване на тази разпоредба се налага от гледна точка на нейния контекст и цели, както и от практиката на Съда. Поради това следва да се прецени дали доводите, изложени от Комисията в подкрепа на тази позиция, показват, че въпросният член 11 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчно незадължени лица не могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС.
- 43 На първо място, следва да се отбележи, че в случая практиката на Съда, на която се позовава Комисията по този въпрос, не може да бъде приложена, тъй като същият не е разгледан в цитираните по-горе решения по дела *Ampliscientifica* и *Amplifin*, както и в това по дело *Polysar Investments Netherlands*.
- 44 Що се отнася, на второ място, до контекста на член 11 от Директивата за ДДС, следва да се посочи, че член 9, параграф 1 от нея съдържа общо определение на понятието „данъчнозадължено лице“. От своя страна член 9, параграф 2 и членове 10, 12 и 13 от посочената директива уточняват това понятие било като включват или разрешават на държавите членки да включват лица, които не отговарят на това общо определение, като например лицата, извършващи инцидентно някои сделки, било като изключват други лица, като например наетите лица или публичноправните субекти. Поради това от системата на дял III от Директивата за ДДС не може да се направи извод, че лице, което не отговаря на посоченото общо определение, задължително остава извън кръга на лицата по член 11 от тази директива.
- 45 Що се отнася до съотношението в рамките на дял III от Директивата за ДДС между член 9, параграф 1 и член 11 от тази директива, следва да се приеме, че тълкуването на тези разпоредби във връзка една с друга не налага извода, направен от Комисията, че всяко от лицата по член 11 трябва да отговаря на общото определение на понятието за данъчнозадължено лице, съдържащо се в член 9, параграф 1 от посочената директива. Всъщност съпоставянето на тези две разпоредби не изключва извода, поддържан от Ирландия и встъпилите страни, че именно тези лица, взети заедно, доколкото са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки, трябва общо да отговарят на това определение.
- 46 Поради това не може да се приеме тезата на Комисията, че с оглед на контекста му член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчно незадължени лица не могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС.
- 47 Що се отнася, на трето място, до преследваните с член 11 от Директивата за ДДС цели, от обяснителния меморандум към предложението, довело до приемането на Шеста директива (СОМ(73) 950), личи, че с член 4, параграф 4, втора алинея от нея, заменен с въпросния член 11, законодателят на Съюза е искал да укаже, че държавите членки не са длъжни с оглед опростяването на администрирането или избягването на злоупотребите (като например разделянето на едно предприятие между няколко данъчнозадължени лица, така че всяко от тях да може да се възползва от специален режим) да третират като данъчнозадължени тези лица, чиято „независимост“ е чисто формална.
- 48 Възможността на държавите членки да разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице група от лица, в която едно или няколко лица не биха могли поотделно да бъдат окачествени като данъчнозадължени лица, не изглежда в противоречие с посочените цели.

Напротив, възможно е, както твърдят Ирландия и встъпилите страни, присъствието на такива лица в група за целите на ДДС да допринесе за опростяването на администрирането — от гледна точка както на съответната група, така и на данъчната администрация — и за предотвратяването на някои злоупотреби, като това присъствие може да се окаже дори задължително за постигането на тези цели, ако само то доказва тясната обвързаност, която трябва да съществува във финансово, икономическо и организационно отношение между лицата, съставляващи тази група, за да бъдат разглеждани те като едно-единствено данъчнозадължено лице.

- 49 Следва освен това да се отбележи, че дори да се приеме, че подобна възможност сама по себе си може да доведе до злоупотреби, съгласно член 11, втора алинея от Директивата за ДДС държавите членки имат право да вземат необходими мерки, за да не доведе прилагането на първата алинея на този член до данъчни измами или избягване на данъци.
- 50 Следователно Комисията не е доказала, че целите на член 11 от Директивата за ДДС подкрепят тълкуване в смисъл, че данъчно незадължени лица не могат да бъдат включвани в група за целите на ДДС.
- 51 С оглед на всички изложени по-горе съображения искът на Комисията следва да се отхвърли.

По съдебните разноски

- 52 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Ирландия е направила искане за осъждането на Комисията и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. На основание член 140, параграф 1 от същия правилник, съгласно който държавите членки, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски, Чешката република, Кралство Дания, Република Финландия и Обединеното кралство следва да понесат направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Отхвърля иска.**
- 2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.**
- 3) Чешката република, Кралство Дания, Република Финландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понасят направените от тях съдебни разноски.**

Подписи