

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

9. aprill 2013(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 9 ja 11 – Siseriiklikud õigusnormid, mis lubavad mittemaksukohustuslastel kuuluda selliste isikute gruppi, keda võib käsitada ühe käibemaksukohustuslasena

Kohtuasjas C-85/11,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 24. veebruaril 2011 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindaja: R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas G. Clohessy, SC, ja N. Travers, *BL*, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

keda toetab:

Tšehhi Vabariik, esindajad: M. Smolek ja T. Müller,

Taani Kuningriik, esindaja: C. Vang, hiljem V. Pasternak Jørgensen, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

Soome Vabariik, esindajad: H. Leppo ja S. Hartikainen,

Suurbritannia ja Põhja-iri Ühendkuningriik, esindaja: H. Walker, keda abistas *barrister* M. Hall, menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts, kodade presidendid A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger ja E. Jaraši?nas (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby ja A. Prechal,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. septembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 27. novembri 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna lirimaa lubas mittemaksukohustuslastel kuuluda selliste isikute gruppi, keda võib käsitada ühe käibemaksukohustuslasena (edaspidi: „käibemaksugrupp”), on lirimaa rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artiklitest 9 ja 11 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2 Käibemaksudirektiivi III jaotis „Maksukohustuslased” sisaldab artikleid 9–13.

3 Selle direktiivi artikkel 9 sätestab:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud isikutele käsitatakse maksukohustuslasena igat isikut, kes juhuti tarnib uue veovahendi, mille soetajale on lähetanud või vedanud müüja, soetaja või nende esindaja väljapoole liikmesriigi territooriumi, kuid ühenduse territooriumi siseselt.”

4 Sama direktiivi artikkel 10 täpsustab, et tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 11 sätestab:

„Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.”

6 Nimetatud direktiivi artikkel 12 sätestab, et liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest: ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; ehitusmaa võõrandamine.

7 Käibemaksudirektiivi artikli 13 kohaselt ei käsitata riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena.

liri õigus

8 Seaduse Value Added Tax Consolidation Act 2010 (2010. aasta konsolideeritud käibemaksuseadus) § 15, mis sisuliselt kordab Value Added Tax Act 1972 (1972. aasta muudetud käibemaksuseadus) § 8 lõiget 8, sätestab:

„(1) Kui maksuhaldur on veendunud, et kaks või rohkem isikut, kelle asukoht on lirimaal ja kellest vähemalt üks on maksukohustuslane, on rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud ning kui maksuhaldur peab seda maksu tõhusa haldamise (sealhulgas kogumise) huvides vajalikuks või otstarbekaks, võib ta, arvestades lõikes 2 sätestatud, kas nende isikute nimel esitatud taotluse või muul alusel:

a) igale sellisele isikule sellekohast kirjalikku teadet [...] saates käsitada neid ühe maksukohustuslasena [...] ning selliselt teavitatud isikuid peetakse seejärel käibemaksugruppi kuuluvateks niikaua, kui käesolev lõige on neile kohaldatav, kuid igale grupiliikmele kohaldatakse § 65; ja

(i) üks nendest isikutest, kes saab maksuhaldurilt sellekohase teate, vastutab käesoleva seaduse sätete täitmise eest käibemaksugrupi nimel, ja

(ii) kõik käibemaksugrupi tehingute suhtes käesolevast seadusest tulenevalt tekkivad õigused ja kohustused määratakse kindlaks sellele vastavalt,

ning

(b) pidada iga käibemaksugruppi kuuluvat isikut solidaarselt vastutavaks käesoleva seaduse ja tema suhtes kohaldatavate määruste sätete (sealhulgas maksu tasumist nõudvad sätted) täitmise eest ning kohaldada käesolevast seadusest tulenevaid karistusi, mis oleksid talle kohaldatavad juhul, kui – arvestamata käesolevas paragrahvis sätestatud – ta oleks kohustatud ise tasuma maksuhaldurile kogu tasumisele kuuluva maksu.”

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

9 Komisjon saatis 23. septembril 2008 lirimaale märgukirja, millega juhtis nimetatud liikmesriigi tähelepanu asjaolule, et tollal kehtinud 1972. aasta muudetud käibemaksuseaduse § 8 lõige 8, mille kohaselt on mittemaksukohustuslastel lubatud kuuluda käibemaksugruppi, nagu näeb ette ka hetkel kehtiva 2010. aasta konsolideeritud käibemaksuseaduse § 15, võib olla käibemaksudirektiivi artiklitega 9 ja 11 vastuolus. Vastavalt EÜ artiklile 226 palus ta sellel liikmesriigil esitada oma seisukoht.

10 lirimaa ametiasutused vastasid 23. jaanuari 2009. aasta kirjas, et nende arvates on siseriiklikud õigusnormid käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

11 Kuna komisjon ei jäänud selle vastusega rahule, saatis ta 23. novembril 2009 lirimaale põhjendatud arvamuse, millele lirimaa vastas 27. jaanuari 2010. aasta kirjas väitega, et ta jääb samale seisukohale, mida väljendas märgukirjale saadetud vastuses.

12 Neil asjaoludel otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

13 Euroopa Kohtu presidendi 4. juuli ja 27. septembri 2011. aasta määrustega said vastavalt Tšehhi Vabariik, Taani Kuningriik ja Soome Vabariik ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik loa astuda menetlusse lirimaa nõuete toetuseks.

14 lirimaa taotles 27. jaanuari 2012. aasta kirjas Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 16 lõike 3 alusel kohtuasja läbivaatamist suurkojas.

Hagi

Vastuvõetavus

Poolte argumendid

15 lirimaa palub esimese võimalusena jätta hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata. Ta väidab selle kohta, et hagi ese on laiem haldusmenetluses komisjoni sõnastatud etteheidetest. Nimelt, kuigi oma märgukirjas ja põhjendatud arvamuses heitis komisjon talle ette, et ta lubab mittemaksukohustuslastel käibemaksugrupiga liituda, siis nüüd leiab komisjon, et ta lubab sellistel isikutel nendesse gruppidesse kuuluda, mis tähendab, et reguleerida ja kontrollida ei tule mitte üksnes olemasolevate registreeritud käibemaksugruppide moodustamist, vaid neid tuleb kontrollida ka alaliselt, et tagada võimalus nende liikmeid – kui analüüsida viimaste tegevust eraldi – edaspidi käsitada individuaalselt maksukohustuslastena.

16 Komisjon vaidleb oma repliigis vastuvõetamatuse väitele vastu, juhtides tähelepanu asjaolule, et ta on alati väitnud, et käibemaksudirektiivi artiklis 11 viidatud „isikud” puudutab üksnes maksukohustuslasi, mis tähendab, et mittemaksukohustuslased ei saa kuuluda käibemaksugruppi. Pealegi, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et komisjon on menetluse eset laiendanud, saab hagi olla vastuvõetamatu vaid osaliselt.

Euroopa Kohtu hinnang

17 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et EÜ artikli 258 alusel esitatud hagi ese on piiratud selles sättes ette nähtud kohtueelse menetlusega. Järelikult peab hagi tuginema samadele põhjendustele ja väidetele, mis on märgitud põhjendatud arvamuses. Sellegipoolest ei saa see nõue minna nii kaugele, et eeldada, et põhjendatud arvamuse resolutsioonis esitatud väited ja hagiavalduses esitatud nõuded kattuksid täielikult, kui vaidluse eset, nii nagu see on määratletud põhjendatud arvamuses, ei ole laiendatud ega muudetud (vt eelkõige 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-139/00: komisjon vs. Hispaania, EKL 2002, lk I-6407, punktid 18 ja 19, ning 18. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-458/08: komisjon vs. Portugal, EKL 2010, lk I-11599, punktid 43 ja 44).

18 Kuigi käesolevas asjas kasutas komisjon oma hagiavalduse resolutsioonis sõnastust „to be members of a VAT group” (kuuluda käibemaksugruppi), kasutades samas põhjendatud arvamuses väljendatud etteheites sõnastust „to join a VAT group” (liituda käibemaksugrupiga), ei muutnud see ometi põhjendatud arvamuses välja toodud vaidluse eset. Nimelt, nende kahe mõiste vaheline erinevus ei mõjuta väidetava rikkumise sisu, mis – nagu on kirjeldatud nii hagiavalduses kui põhjendatud arvamuses – seisneb asjaolus, et käibemaksudirektiivi üle võtvad liri õigusnormid võimaldavad arvata mittemaksukohustuslasi käibemaksugruppi, mis hageja sõnul tähendab nimetatud direktiivi artiklite 9 ja 11 rikkumist.

19 Neil asjaoludel tuleb lirimaa esitatud vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

Sisulised küsimused

Poolte argumendid

- 20 Komisjon esitab oma hagi põhjendamiseks väite, et käibemaksudirektiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et mittemaksukohustuslasi ei või käibemaksugruppi arvata.
- 21 Nimelt, ta väidab, et käibemaksudirektiivi artikkel 11 annab võimaluse käsitada mitut isikut ühiselt ühe maksukohustuslasena tingimusel, et igaüks neist on eraldi käibemaksukohustuslane. See artikkel on erand üldreeglist, mille kohaselt tuleb käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisel käsitada iga maksukohustuslast eraldiseisva üksusena. Seda artiklit tuleb järelkult tõlgendada kitsalt. Kuigi nimetatud artikkel viitab „isikutele”, tähendab asjaolu, et käibemaksugruppi arvatud isikuid tuleb käsitada „ühe” maksukohustuslasena, et iga selle grupi liige peab ise samuti olema maksukohustuslane. Niisamuti tähendab mõiste „grupp”, et asjaomased isikud kuuluvad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisel samasse kategooriasse.
- 22 Lisaks leiab komisjon, et kui mõistet „isikud” mõista nii, et see viitab piiranguteta kõikidele isikutele, võiks käibemaksugrupp täielikult koosneda mittemaksukohustuslastest, mis oleks aga vastuolus ühise käibemaksusüsteemiga.
- 23 Komisjoni sõnul on tema tõlgendus käibemaksudirektiivi artiklist 11 muu hulgas kooskõlas selle eesmärgiga, milleks on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”) ettepaneku seletuskirjast tulenevalt esiteks lihtsustada maksumaksjate ja maksuhalduri jaoks haldusküsimusi ja teiseks ära hoida kuritarvitusi, vältides selliste isikute käsitamist eraldi maksukohustuslastena, kes tegelikult ei ole iseseisvad äriüksused. Mittemaksukohustuslaste arvamine käibemaksugruppi ei võimalda aga haldusküsimuste lihtsustamist ega kuritarvituste ärahoidmist.
- 24 Käibemaksudirektiivi artikkel 11 ega selle direktiivi ettevalmistavad dokumendid ei näita, et selle sätte eesmärk oli muuta „maksukohustuslase” mõistet ja laiendada maksukohustuslaste õigusi ja kohustusi teistele isikutele. Selline tagajärg kaasneks aga komisjoni sõnul siis, kui mittemaksukohustuslased saaksid liituda käibemaksugruppiga, kuna, kuivõrd sellise grupi siseseid omandamisi ei peeta käibemaksuga maksustamise seisukohalt toimunuks, siis esiteks võimaldaks see tarnida kaupu või osutada teenuseid mittemaksukohustuslastele ilma käibemaksuta ja teiseks lubaks kõnealusel grupil saada tagasi sellistele isikutele tehtud tarnetelt makstud sisendkäibemaks, mis tooks kaasa käibemaksu laekumata jäämise ja oleks vastuolus ühise käibemaksusüsteemiga.
- 25 Seetõttu ei tule komisjoni arvates mitte jääda rangelt käibemaksudirektiivi artikli 11 grammatilise tõlgenduse juurde, vaid esiteks lugeda seda selle vahetus kontekstis, nimelt käibemaksudirektiivi III jaotise, eriti selle artikli 9 kontekstis, mis määratleb „maksukohustuslasena” iga isiku, kes teostab majandustegevust, ja teiseks üldisemalt nimetatud direktiivi ülesehituse kontekstis.
- 26 Olgugi et Euroopa Kohus ei ole veel teinud otsust antud asjas tõstatud küsimuses, leiab komisjon oma seisukohale kaudse toetuse 22. mai 2008. aasta otsuse kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin (EKL 2008, lk I-4019) punktis 19 ja 20. juuni 1991. aasta otsuse C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111) aluseks olnud kohtuasjas kohtujurist Van Gervenit tehtud ettepanekus.
- 27 Iirimaa, vaidlustades kõik eelnevad argumendid, väidab, et käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendamine nii, nagu seda teeb komisjon, ei ole kooskõlas selle grammatilise mõttega. Mõiste

„persons” (isikud) ja mitte „taxable persons” (maksukohustuslased) kasutamine ingliskeelses versioonis tuleneb tema sõnul liidu seadusandja teadlikust valikust. Põhjendatud arvamuses esitatud väide, mille kohaselt jäeti mõiste „taxable” välja korduse vältimiseks, ei ole usutav, arvestades asjaolu, et nimetatud direktiivi vastuvõtmise ajal lisati selle ingliskeelsele versioonile mõiste „single taxable person” ja „persons” vahele sõna „any”.

28 Käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärk on lubada liikmesriikidel käsitada ühe maksukohustuslasena mitut isikut tingimusel, et täidetud on teatavad minimaalsed tingimused, mida neil tuleb omalt poolt hinnata. Ühe maksukohustuslasega saab käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisel tegemist olla vaid juhul, kui ta teostab majandustegevust vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 9, mis annab maksukohustuslase üldmõiste. Erinevalt komisjoni väidetest ei paista III jaotise artikkel 11 mingil juhul olevat erand sellest üldmõistest. Lisaks, artikli 11 tõlgendamine ei saa põhineda mõistel „grupp”, kuna seda nimetatud artikli sõnastuses ei kasutata ja nimetatud sättes märgitud isikud ei moodusta gruppi, vaid nende individuaalne tegevus käibemaksu haldamise mõttes lõpeb ja neist saab üks maksukohustuslane.

29 Kuigi käibemaksugrupp võib hõlmata ühte või mitut mittemaksukohustuslast, ei tähenda see lirimaa arvates, et liikmesriigil on õigus käsitada ühe maksukohustuslasena gruppi, mis koosneb üksnes nimetatud isikutest, kuna sel puuduks igasugune mõte ja see oleks liri õigusnormide kohaselt võimatu.

30 lirimaa vaidleb vastu komisjoni väitele, mille kohaselt on viimase tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 11 kohta kooskõlas selle artikli eesmärgiga. Ta märgib, et kuigi halduse lihtsustamine ja kuritarvituste vastane võitlus kuuluvad nende eesmärkide hulka, ei ole need ainsad selle artikli eesmärgid, nagu nähtub ka selle artikli teisest lõigust. Igal juhul ei ole taotletavate eesmärkide põhjal võimalik kindlaks määrata, kuidas tuleks tõlgendada mõistet „isikud”. Erinevalt komisjoni väidetust ei pruugi asjaolu, et mittemaksukohustuslased arvatakse käibemaksugruppi, olla teatud asjaoludel mitte üksnes kooskõlas halduse lihtsustamisega ja kuritarvituste ärahoidmisega, vaid ka olla vajalik nende eesmärkide saavutamiseks.

31 lirimaa peab põhjendamatuks komisjoni argumenti, mille kohaselt ei või laiendada mõistet „maksukohustuslane”, kuna asjaolu, et mittemaksukohustuslasel lubatakse kuuluda käibemaksugruppi, nagu ka asjaolu, et sinna gruppi võib kuuluda maksukohustuslane, kes ei tee maksustatavaid tarneid, ei muuda selle mõiste ulatust. Kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 11 võib teatud asjaoludel laiendada käibemaksugrupi liikme õigusi ja kohustusi, ongi see tegelikult selle sätte põhieesmärk, nimelt kohelda maksualaselt ühtemoodi kõiki nõuetekohaselt registreeritud käibemaksugruppi kuuluvaid isikuid. Lisaks lubab käibemaksudirektiivi artikli 11 teine lõik liikmesriikidel võtta mis tahes meetmed, et takistada maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, mida käibemaksugrupp võib toime panna.

32 lirimaa lisab, et niipea, kui käibemaksugrupp on registreeritud, liidetakse käibemaksuga maksustamise mõttes sellega üksus, kes oli mittemaksukohustuslane, kuid ta jääb õiguslikult muus osas iseseisvaks. Ta märgib, et käibemaksu ei arvestata juhul, kui see üksus saab teiselt gruppi kuuluvalt liikmelt kaupu või teenuseid, küll aga võetakse arvesse tema mittemajanduslikku tegevust, et määrata kindlaks grupi mahaarvamisoigus, nii nagu ettevõtte oleks korraldatud ühe juriidilise isikuna. Asjaolu, et mittemaksukohustuslasel nagu näiteks valdusühingul, ei lubata kuuluda käibemaksugruppi, tähendab tema väitel mahaarvamisoiguse andmisest keeldumist selle põhjal, kuidas ettevõtte on äriõiguse mõttes üles ehitatud.

33 Lõpuks märgib lirimaa, et erinevalt komisjoni väidetust ei toeta Euroopa Kohtu praktikas miski käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendamist nii, nagu komisjon seda teeb.

34 Sarnaselt lirimaaaga leiavad ka Tšehhi Vabariik, Taani Kuningriik, Soome Vabariik ja

Ühendkuningriik, et ei käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastus ja eesmärgid, ühine käibemaksusüsteem ega ka Euroopa Kohtu praktika ei toeta komisjoni seisukohta.

Euroopa Kohtu hinnang

35 Sissejuhatava märkusena tuleb meenutada, et liidu õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui eesmäärke (29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Antud juhul tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 11 esimesest lõigust, et viimane võimaldab igal liikmesriigil oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult küll iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. Selle artikli kohaldamine, nagu tuleneb artikli sõnastusest, ei sõltu muude tingimuste täitmisest, eriti sellest, kas nimetatud isikud ise võivad olla eraldiseisvad maksukohustuslased käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 mõttes. Kasutades sõna „isikud” ja mitte „maksukohustuslased”, ei tee see artikkel vahet maksukohustuslastel ja mittemaksukohustuslastel.

37 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 11 tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust. Samas kui nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303) A lisa punkt 2, mis tõi liidu õigusesse käibemaksugrupi mõiste, lubas liikmesriikidel käsitada isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid majanduslike, rahaliste või organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega orgaaniliselt seotud, „mitte eraldi maksukohustuslastena, vaid üheainsa maksukohustuslasena”, jäeti väljend „eraldi maksukohustuslastena” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu redaktsioonist välja.

38 Lisaks, olgugi et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku kordavad sarnases sõnastuses suurem osa käibemaksudirektiivi artikli 11 keeleversioonidest, lisati selle artikli ingliskeelses versiooni mõiste „any” (iga), mistõttu kõlab see säte järgmiselt: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State” (iga liikmesriik võib oma territooriumil asuvaid isikuid käsitada ühe maksukohustuslasena).

39 Järgnevatest redaktsioonilistest muudatustest ei nähtu, et liidu seadusandja kavatsus oli kuuenda direktiivi ja hiljem käibemaksudirektiivi vastuvõtmisel välistada mittemaksukohustuslaste käibemaksugruppi arvamise võimalus ning et mõiste „maksukohustuslased” asemel kasutati mõistet „isikud” korduse vältimiseks. Asjaolu, et muud käibemaksudirektiivi sätted, mis ei kuulu selle III jaotisse, mis käsitleb „maksukohustuslase” mõistet, kasutavad maksukohustuslaste määratlemiseks mõistet „isikud”, ei saa viia teistsuguse järelduseni, kuna seda mõistet kasutatakse teistsuguses kontekstis, kui on käibemaksudirektiivi artiklis 11.

40 Muu hulgas tuleb märkida, et erinevalt komisjoni väidetust ei saa sõnastusest „ühe maksukohustuslasena” tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 11 ainus eesmärk on lubada käsitada mitut maksukohustuslast ühe üksusena, kuna need mõisted ei seonu mitte selle artikli kohaldamise tingimusega, vaid selle tagajärjega, mis seisneb mitme isiku käsitamises ühe maksukohustuslasena. Samuti ei anna selle artikli sõnastus alust komisjoni argumendile, mille kohaselt kujutab viimane endast erandit üldreeglist, mis näeb ette, et iga maksukohustuslast tuleb käsitada eraldi üksusena, mistõttu tuleb seda artiklit tõlgendada kitsalt, ega ka argumendile, et grupi mõiste tähendab, et sinna kuuluvad isikud on kõik ühest kategooriast, kuna mõistele „grupp” selles artiklis ei viidata.

41 Seetõttu ei tulene käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastusest, et mittemaksukohustuslasi ei

või arvata käibemaksugruppi.

42 Komisjon väidab siiski, et peale käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastuse tuleneb tema tõlgendus selle artikli kontekstist, eesmärkidest ja Euroopa Kohtu praktikast. Seega tuleb analüüsida, kas komisjoni argumendid oma seisukoha põhjendamiseks näitavad, et artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et mittemaksukohustuslasi ei või arvata käibemaksugruppi.

43 Esiteks tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktikale, millele komisjon selles küsimuses viitab, ei saa antud juhul tõhusalt tugineda, kuna nimetatud küsimus ei olnud eespool viidatud kohtuotsuste Polysar Investments Netherlands ning Amplis Scientifica ja Amplifin ese.

44 Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 11 konteksti, siis tuleb märkida, et selle artikli 9 lõige 1 sisaldab „maksukohustuslase” üldmõistet. Nimetatud artikli lõige 2 ja direktiivi artiklid 10, 12 ja 13 täpsustavad seda mõistet omalt poolt, lisades või lubades liikmesriikidel sellesse lisada isikuid, kes ei vasta sellisele üldmõistele, nagu isikud, kes teevad teatavaid tehinguid juhuti, või välistades teisi isikuid, nagu palgatöötajad või avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Seega ei saa käibemaksudirektiivi III jaotise ülesehitusest tuletada, et isik, kes ei vasta nimetatud üldmõistele, jääb tingimata artiklis 11 märgitud isikute hulgast välja.

45 Mis puudutab käibemaksudirektiivi III jaotises artikli 9 lõike 1 ja artikli 11 vahelist kooskõla, siis tuleb rõhutada, et nende artiklite koostoimest ei saa järeldada nii nagu komisjon, et artiklis 11 viidatud isikud peavad üksikult vastama direktiivi artikli 9 lõikes 1 antud maksukohustuslase üldmõistele. Nimelt, nende kahe sätte seostamine ei välista – nagu väidavad lirimaa ja menetlusse astujad –, et just need isikud, kes koos võttes on omavahel rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, on need, kes peavad kollektiivselt vastama sellele üldmõistele.

46 Seetõttu ei saa nõustuda komisjoni argumentidega, mille kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 11, arvestades selle konteksti, tõlgendada nii, et mittemaksukohustuslasi ei või arvata käibemaksugruppi.

47 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärgi, siis tuleneb kuuenda direktiivi ettepanekust (KOM(73) 950), et liidu seadusandja soov selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu, mida asendas nimetatud artikkel 11, vastu võtmisel oli halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste – nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada – ärahoidmise huvides see, et liikmesriigid ei oleks kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle iseseisvus on puhtalt õiguslik formaalsus.

48 Seega ei ilmne, et liikmesriikidele antud võimalus käsitada ühe maksukohustuslasena isikute gruppi, kuhu kuulub üks või mitu isikut, kes ei pruugi üksikult olla maksukohustuslased, läheb vastuollu nimetatud eesmärkidega. Küll aga ei saa välistada – nagu väidavad lirimaa ja menetlusse astujad –, et selliste isikute osalemine grupis aitab kaasa halduse lihtsustamisele nii selle grupi kui maksuhalduri jaoks ja võimaldab ära hoida teatavaid kuritarvitusi, et nende osalemine selles võib isegi olla nimetatud eesmärkidel vältimatult vajalik, kui see ainsana loob tiheda seose, mis peab olema rahalises, majanduslikus ja organisatsioonilises mõttes sinna gruppi kuuluvate isikute vahel selleks, et neid saaks käsitada ühe maksukohustuslasena.

49 Muu hulgas tuleb märkida, et isegi juhul, kui selline võimalus võiks iseenesest tuua kaasa kuritarvitusi, võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 11 teine lõik liikmesriikidel võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.

50 Seega ei ole komisjon tõendanud, et käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärgid toetavad

sellist tõlgendust, mille kohaselt ei või mittemaksukohustuslasi käibemaksugruppi arvata.

51 Kõigist eespool esitatud kaalutlustest lähtudes tuleb komisjoni hagi jätta rahuldamata.

Kohtukulud

52 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud kandma kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Iirimaa on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt. Vastavalt kodukorra artikli 140 lõikele 1, mille kohaselt menetlusse astunud liikmesriigid kannavad ise oma kohtukulud, tuleb jätta Tšehhi Vabariigi, Taani Kuningriigi, Soome Vabariigi ja Ühendkuningriigi kohtukulud nende enda kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **Jätta hagi rahuldamata.**
2. **Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.**
3. **Jätta Tšehhi Vabariigi, Taani Kuningriigi, Soome Vabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi kohtukulud nende endi kanda.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.