

Mål C-77/19

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

1 februari 2019

Hänskjutande domstol:

First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket)

Dag för begäran om förhandsavgörande:

30 januari 2019

Klagande:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Svarande:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[UTELÄMNAS]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER (SKATTEAVDELNINGEN)

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED

Klagande

– mot –

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS

Motpart

[UTELÄMNAS]

FÖLJANDE BESLUT MEDDELAS:

1. De frågor som anges i bilaga hänskjuts till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.
2. Det fortsatta förfarandet i detta mål vilandeförklaras intill dess Europeiska unionens domstol har meddelat sitt avgörande i de frågor som hänskjutits till domstolen eller intill dess något annat beslutas.
3. Kanslichefen i First-Tier Tribunal (Tax Chamber) ska överlämna en kopia av detta beslut och av bilagan till kanslichefen i Europeiska unionens domstol.
4. Inget beslut meddelas om kostnader.

[UTELÄMNAS] 30 januari 2019

BILAGA TILL BESLUTET OM HÄNSKJUTANDE
TILL EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

Inledning

1. Genom denna begäran från First-Tier Tribunal i Förenade kungariket om ett förhandsavgörande har EU-domstolen ombetts att klargöra tolkningen av artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ("nedan kallat mervärdesskattedirektivet") (EUT 2006 L 347, s. 1). Särskilt gäller frågorna i det nationella målet om ett antal dotterbolag i en och samma företagsgrupp, vilka alla är etablerade i Förenade kungariket men tillhör en enhet i Hongkong som också ingår i företagsgruppen och förser bolagen med tjänster, kan befrias från mervärdesskatt på dessa tjänster enligt artikel 132.1 f.

Parterna

2. Motparten, Her Majesty's Revenue and Customs ("HMRC"), är den myndighet som är ansvarig för fastställande och indrivning av mervärdesskatt i Förenade kungariket. [UTELÄMNAS]
3. Klaganden, Kaplan International Colleges UK Limited ("KIC"), är medlem i och representerar en mervärdesskattegrupp. Bolaget verkar som holdingbolag för andra bolag i Kaplankoncernen. [UTELÄMNAS] ...

Förfarandet i de nationella domstolarna

- 4 Genom inlägga av den 28 september 2017 överklagade KIC följande beslut av HMRC: (i) Taxeringsbeslut av den 21 april 2017 avseende perioder från 10/14 till 07/16 avseende ett belopp om £5 252 264, (ii) Taxeringsbeslut av den 22 maj 2017 för perioden 10/16 avseende ett belopp om £590 000.
- 5 Besluten bekräftar två andra beslut av HMRC som innebär att tjänster som lämnats KIC av Kaplan Partner Services Hong Kong Limited ("KPS") inte omfattas av det undantag från mervärdesskatt som gäller för grupper med kostnadsfördelning och därför är underkastade bestämmelserna om omvänd betalningsbörda i den inhemska lagstiftningen om mervärdesskatt i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt, "VATA 1994").
- 6 Resultatet av denna analys är att KIC är skyldigt att beräkna mervärdesskatt på dessa tjänster enligt den omvända betalningsbördan. Dess utgående prestationer åtnjuter i huvudsak befrielse och därför kan den ingående skatten som hänför sig till dess utbildningsverksamhet inte avdragsgill. KIC hävdar att de tjänster som KPS tillhandahåller faller inom området för undantaget från skatteplikt avseende tjänster som en grupp med kostnadsfördelning tillhandahåller sina medlemmar och att det därför inte finns någon skyldighet för KIC som medlem i och företrädare för mervärdesskattegruppen att redovisa dessa tjänster enligt bestämmelserna om omvänd betalningsbörda.
- 7 Målet inkom den 15 och den 16 januari 2019 till First-tier Tribunal (Tax Chamber), som beslöt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Lagstiftning

Mervärdesskattedirektivet

- 8 Undantaget för CSG finns i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet och är utformat på följande sätt:

"1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

(f) Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen."

- 9 Medlemmarna i den relevanta gruppen i detta fall bedriver skattebefriad utbildningsverksamhet. Artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet undantar följande:

”... universitetsutbildning, ... som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften”

- 10 Detta mål aktualiserar också frågor om förhållandet mellan undantaget för grupper med kostnadsfördelning och mervärdesskattegrupper. Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet tillåter (men kräver inte) att medlemsstaterna ”betraktar som en enda beskattningsbar person alla personer som är etablerade på den medlemsstatens territorium och som, fastän de är rättsligt oberoende, är nära knutna till varandra med finansiella, ekonomiska och organisatoriska band”. Förenade kungariket tillåter sådana grupperingar för mervärdesskatt (se den nationella lagstiftningen som behandlas nedan), och KIC är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket som företrädare för mervärdesskattegruppen.

Nationell lagstiftning

- 11 Undantaget för grupper med kostnadsfördelning har överförts till nationell lag genom grupp 16, schema 9, VATA 1994, som föreskriver:

”Position nr

1 Tillhandahållande av tjänster av en fristående grupp personer när vart och ett av följande villkor är uppfyllt:

a) var och en av dessa personer är en person som bedriver en verksamhet (”den relevanta verksamheten”) som är undantagen från mervärdesskattplikt eller i förhållande till vilken personen inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i rådets direktiv 2006/112/EG,

b) tillhandahållandet av tjänster sker i syfte att lämna gruppens medlemmar de tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva den relevanta verksamheten,

c) gruppen begär från sina medlemmar enbart exakt återbetalning av deras andel av de gemensamma utgifterna, och

d) det är osannolikt att undantaget orsakar någon snedvridning av konkurrensen”.

- 12 Andra relevanta bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster, omvänd betalningsbörda och undantaget för utbildningstjänster beskrivs här nedan.

13 Section 7A VATA 1994 föreskriver i relevanta delar följande:

”7A Plats för tillhandahållande av tjänster

1. Denna section gäller bestämmandet, vid tillämpning av denna lag, av det land i vilket tjänster tillhandahålls.
2. Tillhandahållande av tjänster ska anses ha skett
 - a) i fall då den person till vilken tjänsterna tillhandahållits är en relevant näringsidkare, i det land som mottagaren tillhör, och
 - b) annars, i det land som tillhandahållaren av tjänsten tillhör,
3. Platsen för tillhandahållande av en rätt till tjänster är densamma som den på vilken tillhandahållandet av tjänsterna skulle anses ha skett, om de lämnats av tillhandahållaren av rättigheten till mottagaren av rättigheten (oavsett om rätten har utövats eller ej), och för detta ändamål innefattar en rätt till tjänster varje rätt, alternativ möjlighet eller företrädesrätt i fråga om tillhandahållandet av tjänster och varje intresse som härrör från en rätt till tjänster.
4. Vid tillämpning av denna lag är en person en relevant näringsidkare i fråga om tillhandahållande av tjänster om personen
 - a) är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i rådets direktiv 2006/112/EG,
 - b) är registrerad enligt denna lag,
 - c) är identifierad för mervärdesskatteändamål enligt lagen i en annan medlemsstat än Förenade kungariket, eller
 - d) [UTELÄMNAS],

och tjänsterna mottas av personen annat än för helt privata ändamål.”

14 Section 8 [VATA 1994] innehåller bestämmelser om mekanismen omvänd betalningsbörda och föreskriver i relevanta delar följande:

- ”1. När tjänster tillhandahålls av en person som tillhör ett annat land än Förenade kungariket under förhållanden i vilka denna subsection är tillämplig, har denna lag verkan som om (i stället för att det är fråga om tillhandahållande av tjänster från denna person)
 - a) tjänsterna tillhandahölls av mottagaren i Förenade kungariket som ett led i dennes näringsverksamhet, och
 - b) tillhandahållandet var ett beskattningsbart tillhandahållande.

2. Subsection 1 ovan är tillämplig om
 - a) mottagaren är en relevant näringsidkare som är etablerad i Förenade kungariket, och
 - b) platsen för tillhandahållande av tjänsterna är inom Förenade kungariket och, när tillhandahållandet av tjänsterna är sådant att någon bestämmelse i del 1 eller 2 i schema 4A är tillämplig, mottagaren är registrerad enligt denna lag.
 3. Tillhandahållanden av tjänster som behandlas som om de gjorts av mottagaren enligt subsection 1 ovan ska inte beaktas som tillhandahållanden gjorda av honom vid bestämmandet av ingående mervärdesskatt i hans fall enligt section 26.1.”
- 15 Section 43 handlar om mervärdesskattegrupper och föreskriver:
- “1. När, enligt [sections 43A–43D], juridiska personer behandlas som medlemmar av en grupp, ska affärer som görs av en medlem av gruppen behandlas som om de utförts av den medlem som företräder gruppen, och
 - a) varje leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster av en medlem av gruppen till en annan medlem av gruppen ska lämnas utan avseende, och
 - b) varje tillhandahållande som är ett tillhandahållande på vilket paragraf a) ovan inte är tillämplig och är en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster av eller till en medlem av gruppen ska behandlas som tillhandahållande av eller till den medlem som företräder gruppen, och
 - c) varje mervärdesskatt som betalats eller ska betalas av en medlem av gruppen efter förvärv av varor från en annan medlemsstat eller efter införsel av varor från en plats utanför medlemsstaterna ska behandlas som om den betalats eller ska betalas av den medlem som företräder gruppen, och varorna ska behandlas,
 - (i) i fall av varor som förvärvats från en annan medlemsstat, för de ändamål som anges i section 73.7, och
 - (ii) i fall av varor som införts från en plats utanför medlemsstaterna, för dessa ändamål och för de ändamål som anges i section 38,
- som förvärvade eller, i förekommande fall, införda av den medlem som företräder gruppen, och alla medlemmar av gruppen ska vara solidariskt

ansvariga för all mervärdesskatt som den medlem som företräder gruppen är skyldig att betala.”

16 Section 43(1AA) föreskriver att när

a) det är av betydelse, för att tillgodose ändamålen i någon bestämmelse som tillkommit genom eller med stöd av denna lag (”den relevanta bestämmelsen”), om den person som tillhandahållit eller tillhandahållits något, eller den person som förvärvat eller infört varor är en person som svarar mot en särskild beskrivning,

b) punkt b) eller c) i subsection 1 ovan är tillämplig på något tillhandahållande eller förvärv eller på någon införsel, och

c) det finns en skillnad som skulle vara av betydelse enligt den relevanta bestämmelsen mellan

(i) den beskrivning som är tillämplig på den medlem som företräder gruppen, och

(ii) den beskrivning som är tillämplig på den enhet som (med bortseende från denna paragraf) enligt denna lag skulle anses tillhandahålla, förvärva eller införa eller, i förekommande fall, vara den person till vilken tillhandahållandet sker,

ska den relevanta bestämmelsen ha verkan i fråga om tillhandahållandet, förvärvet eller införseln som om den enda beskrivningen som var tillämplig på den medlem som företräder gruppen var den beskrivning som faktiskt var tillämplig på denna enhet.”

17 Section 43(1AB) föreskriver vidare följande:

”Subsection (1AA) ovan är inte tillämplig i den mån vad som är av vikt enligt den relevanta bestämmelsen är om personen är en beskattningsbar person.”

18 Undantaget för tillhandahållande av utbildning ingår i grupp 6 i bilaga (Schedule) 9 VATA 1994 och reglerar (i relevanta delar) undantaget för

”GRUPP 6 - UTBILDNING

Position nr

1 En behörig institutions tillhandahållande av

a) utbildning.

Anmärkningar:

1. I enlighet med ändamålen i denna grupp förstås med “behörig institution”

(b) ett universitet i Förenade kungariket och en högskola, en institution, en skola eller en avdelning av ett sådant universitet”.

Relevanta faktiska omständigheter och frågor i förfarandet

- 19 First-Tier Tribunal (Tax Chamber) har hört utsagor av vittnen men har ännu inte gjort några definitiva konstateranden om de faktiska förhållandena i avvaktan på EU-domstolens avgörande i de frågor som hänskjutits till denna domstol. Frågan om snedvridning av konkurrensen har ännu inte prövats på grund av behovet av klarhet om vilket test som ska tillämpas i det aktuella fallet.
- 20 KIC är medlem av Kaplans företagskoncern, som tillhandahåller utbildning och karriärtjänster. Den har nio dotterbolag i Förenade kungariket (“the Kaplan colleges”, nedan kallade ”Kaplan-högskolorna”), av vilka vart och ett svarar för en högskola för högre studier (“de internationella högskolorna”) i Förenade kungariket i samarbete med 17 universitet i Förenade kungariket.
- 21 HMRC har till KIC bekräftat att dess dotterbolag för närvarande uppfyller kraven på ”universitetshögskolor” enligt tillämpningen i Förenade kungariket av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. Därför är dessa Kaplan-högskolor för närvarande berättigade att behandla de utbildningstjänster de tillhandahåller till sina studenter som undantagna från mervärdesskatteplikt.
- 22 Varje internationell högskola ägs till 100 % av KIC med undantag av University of York International Pathway College (“UYIPC”), i vilket aktiemajoriteten (55 %) ägs av University of York, som hade tagit kontakt med KIC för att få till stånd detta samarbetsprojekt.
- 23 De internationella högskolorna utbildar studenter nästan enbart från stater utanför EU för att ge dem tillträde till både lägre och högre program vid universiteten i fråga. Flertalet av deras studenter rekryteras från stater i sydöstra och östra Asien.
- 24 Andra betydelsefulla utbildningsgrupper svarar för liknande internationella högskolor i Förenade kungariket, liksom vissa mindre affärsföretag. Var och en av dessa grupper samarbetar med någon annan grupp av universitet i Förenade kungariket för att förbereda internationella studenter för dessa universitet. KIC konkurrerar med dessa grupper för att locka internationella studenter att studera vid dess internationella högskolor och sedan gå vidare till kurser vid de universitet som är förbundna med högskolorna. Flera universitet i Förenade kungariket bedriver sina egna internationella högskolor oberoende av de viktigaste utbildningsgrupperna.

- 25 Var och en av KIC:s internationella högskolor har sin egen förvaltning och styrelsestruktur. Högskolan har en gemensam styrelse i vilken universitetet svarar för ordförandeskapet och som består av representanter från både Kaplan-högskolan och universitetet i fråga, och var och en har en gemensam akademisk styrelse, där universitetet i fråga innehar ordförandeposten och med representanter från både KIC och universitetet. För varje internationell högskola godkänner universitetet utbildningsprogrammet som är separat för varje högskola, eftersom programmen förbereder studenter för speciella kurser vid det specifika universitetet.
- 26 De internationella högskolorna rekryterar 85 % av sina studenter genom ett nätverk av 500 agenter för utbildningsrekrytering ("agenterna") i 70 länder. De spelar en viktig roll vid rekrytering av studenter, marknadsföring av kurser, rådgivning och lämnande av information till eventuella blivande studenter och deras familjer och lämnande av stöd åt studenter vid ansökningar om visum för bosättning och studier i Förenade kungariket. Ingen av agenterna har en relation enbart till medlemmar av Kaplans företagsgrupp, vilket innebär de är också berättigade att direkt arbeta för konkurrenter till Kaplan-högskolorna och för universitetet. I utbyte för sina tjänster mottar agenterna ett arvode.
- 27 Före oktober 2014 ingick agenterna avtal direkt med KIC i Förenade kungariket. Agenterna hade då direkta förbindelser med marknadsförings- och tillträdesgrupperna vid KIC i London för att rekrytera studenter till de internationella högskolorna.
- 28 Före oktober 2014 understödde KIC också sitt nätverk av agenter med ett antal representationskontor på några av dess nyckelmarknader, bland annat Kina, Hongkong, Indien och Nigeria. Representationskontoren gav agenterna operativt stöd, vilket innefattade marknadsföringsmaterial, utbildning om de institutioner och kurser som marknadsfördes och förfarandena för tillträde och compliance-tjänster, personliga möten med blivande studenter och deras föräldrar, hjälp med att besvara särskilda frågor från blivande studenter samt stöd för PR-verksamhet. Före oktober 2014 administrerades också representationskontoren från KIC:s Londonkontor. Representationskontoren försåg KIC med tjänster mot betalning. Representationskontoren, utom ett sådant kontor i Vietnam, är medlemmar av Kaplans företagsgrupp.
- 29 Före oktober 2014 var KIC skyldigt att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket enligt den omvända betalningsbördan för både de tjänster som lämnats av agenterna och de tjänster som lämnats av representationskontoren.
- 30 I oktober 2014 upprättade Kaplangruppen KPS i Hongkong med 20 anställda där (i december 2018). Efter upprättandet av KPS har KIC fortsatt sin verksamhet genom ett nätverk av lokala representationskontor och tredjepartsagenter. Emellertid ligger ansvaret hos KPS, som är ett aktiebolag etablerat i Hongkong. Var och en av bolagets medlemmar äger en aktie. KPS bedriver sin verksamhet med stöd av ett avtal mellan medlemmarna. De nuvarande medlemmarna av KPS

är de nio Kaplan-högskolorna (inklusive UYIPC), vilket innebär att KIC äger något mindre än 94 % av KPS och att återstoden ägs indirekt av University of York genom dess majoritetsägande i UYIPC. KPS tillhandahåller inte tjänster åt dem som inte är medlemmar i en grupp med kostnadsfördelning, med undantag av att agent- och representationskontorstjänster lämnas till verksamheten i Kaplan's North American Pathway. Medlemsavtalet ändrades 2015-2016 för att möjliggöra medlemskap för UYIPC fastän det är majoritetsägt av University of York.

- 31 Sedan 2014 har både nätverket av representationskontor och de oberoende agenterna ingått avtal med, och lämnat rekryteringstjänster till, KPS i Hongkong. KPS har åtagit sig ansvaret för uppgifter som tidigare utfördes av KIC i London och också centraliserat vissa uppgifter som tidigare ankom på vart och ett av representationskontoren i olika delar av världen. KPS är också ansvarigt för förvaltningen av nätverket av representationskontor över hela världen. Sedan 2014 har nätverket av representationskontor utvidgats, och samarbetet mellan KPS och representationskontoren har tilltagit, varvid dessa kontor nu koncentrerar sig på den dagliga hanteringen av agenter. Det är därför tre typer av KPS:s tjänster till KIC som är föremål för tvisten: för det första de tjänster som KPS erhåller från agenterna, för det andra de tjänster som KPS erhåller från representationskontoren och slutligen tjänster avseende sådana frågor som compliance-tjänster, jämte annan verksamhet som berörts ovan, till exempel stöd åt agenterna som KPS själv ger till KIC.
- 32 KPS är också ansvarigt för förvaltningen av agenter i östra och sydöstra Asien. KPS tillhandahåller ett center för agenttjänster som är geografiskt närbeläget och ligger inom samma tidszon som de internationella högskolornas största rekryteringsmarknader.
- 33 Det är en allmän uppfattning att det fanns goda affärsmässiga skäl för att upprätta KPS i Hongkong. Det har inte påståtts att KPS är en konstlad enhet, och skattemyndigheterna i Förenade kungariket har inte hävdats att upprättandet av KPS innefattade ett missbruk av rättigheter.
- 34 KIC har förklarat vid den nationella domstolen att Kaplans internationella högskolor inte skulle begära rekryteringstjänster från någon annan enhet än KPS, även om KIC inte hade rätt till undantag från mervärdesskatteskyldighet på de tjänster som det erhöLL från KPS.
- 35 Var och en av Kaplan-högskolorna utgör också en del av en och samma grupp för mervärdesskatt utom UYIPC. Eftersom UYIPC inte var ett helägt eller majoritetsägt dotterbolag till KIC, kunde det inte ingå i den grupp som registrerats för mervärdesskatt.
- 36 Varje agent fakturerar KPS direkt. KPS betalar sedan varje agent. Fastän KIC företräder samtliga Kaplan-högskolor, vilka är medlemmar i gruppen för mervärdesskatt, debiterar Kaplan varje Kaplan-högskola separat för pengar som ska betalas till agenter för tjänster som lämnats den relevanta Kaplan-

högskolan. KPS debiterar varje Kaplan-högskola både för sina egna tjänster (till exempel compliance-tjänster) och för de tjänster som erhållits från representationskontoren på grund av det antal studenter som rekryterats till den högskolan. KPS beräknar avgifterna genom att lägga samman kostnaderna och sedan fördela dem i förhållande till antalet studenter. Sedan faktureras varje Kaplan-högskola separat. Agenternas marknadsföringskostnader behandlas på samma sätt. Däremot hänförs agentarvoden direkt till de enskilda studenterna och debiteras destinationshögskolan för varje student.

- 37 Ingen mervärdesskatt utgår på de tjänster som lämnas av agenterna till KPS, av representationskontoren till KPS och av KPS själv. KIC hävdar att tjänster mellan KPS och KIC är undantagna från skatteplikt med tillämpning av undantaget avseende grupper med kostnadsfördelning i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Även om det fanns kommersiella skäl för att upprätta KPS i Hongkong, hade etableringen av KPS också lett till att (om KIC har rätt i att undanta de tjänster som mottagits från KPS från mervärdesskatt) det uppkommit en besparing av mervärdesskatt på de tjänster som tidigare tillhandahölls direkt av agenterna och representationskontoren till KIC. Emellertid har, som anförts ovan, inte påståtts att KPS är en konstlad enhet, och skattemyndigheterna i Förenade kungariket har inte heller gjort gällande att upprättandet av KPS innebar ett missbruk av rättigheter.
- 38 När det gäller de konkreta frågorna är det tydligt att KPS förser sina medlemmar, Kaplan-högskolorna, med tjänster som är direkt nödvändiga för utövande av deras skattebefriade verksamhet. Det är också ostridigt att debiteringsmetoden som valts av KPS leder till exakt återbetalning av varje medlems andel i de gemensamma utgifterna.
- 39 Följande fyra nyckelfrågor är omstridda:
- a) huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt för tjänster som lämnats av en CSG till sina medlemmar är tillämpligt när denna grupp med kostnadsfördelning inte är etablerad i, och är belägen utanför, Förenade kungariket,
 - b) på vilket sätt den nationella domstolen ska avgöra om ett sådant undantag från mervärdesskatteplikt, om det är tillgängligt, sannolikt leder till snedvridning av konkurrensen,
 - c) huruvida gruppens med kostnadsfördelning tillhandahållande av tjänster i detta fall kan medföra undantag från mervärdesskatteplikt under omständigheter då gruppen med kostnadsfördelning är en separat beskattningsbar enhet avskild från dess medlemmar men medlemmarna ingår i samma företagskoncern och därför är förbundna med varandra oberoende av deras medlemskap i gruppen med kostnadsfördelning,
 - d) huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt kan gälla när alla medlemmar av en grupp med kostnadsfördelning också är medlemmar av en

mervärdesskattegrupp och därför utgör en enda beskattningsbar person och när den enda beskattningsbara personen vid tillämpning av mervärdesskattedirektivet inte är medlem av gruppen med kostnadsfördelning.

Sammanfattning av klagandens argument

- 40 KIC anför att undantaget för grupper som delar kostnader i artikel 132.1 f kan tillämpas i gränsöverskridande fall. Det kan tillämpas både i fall då en grupp med kostnadsfördelning har upprättats i en medlemsstat i EU och medlemmarna är etablerade i en annan medlemsstat i EU eller i flera medlemsstater. Det kan också tillämpas (som i KIC:s fall) då en CSG har etablerats i ett tredje land och medlemmarna är etablerade i en medlemsstat (eller i mer än en medlemsstat i EU). Det finns stöd för denna uppfattning i Europeiska kommissionens mervärdesskattekommittés arbetsdokument 450,654,856 och 883.
- 41 Fastän generaladvokat Kokott i mål C-605/15 *Aviva* och mål C-326/15 *DNB Banka* framförde uppfattningen att undantaget i artikel 132.1 f endast kunde gälla när både en grupp med kostnadsfördelning och dess medlemmar var etablerade i samma medlemsstat i EU, anslöt sig EU-domstolen inte till denna uppfattning i något av målen. Som generaladvokaten själv accepterade, innehåller ordalydelsen i artikel 132.1 f inte någon inskränkning som kräver att både en grupp med kostnadsfördelning och dess medlemmar ska vara etablerade i en och samma medlemsstat, medan andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som har begränsad territoriell räckvidd (till exempel artikel 11) anger detta tydligt genom sin utformning.
- 42 Att inskränka undantaget till grupper med kostnadsfördelning och deras medlemmar som alla är etablerade i samma medlemsstat skulle strida mot grundläggande friheter (när det gäller gränsöverskridande transaktioner mellan medlemsstater). Det skulle också strida mot undantagets ändamål (i fråga om gränsöverskridande transaktioner som involverar grupper med kostnadsfördelning både i medlemsstater och i tredje land) som var att säkerställa att tjänster som tillhandahålls av en grupp med kostnadsfördelning inte blir föremål för mervärdesskatt när tillhandahållandet av tjänsterna direkt bidrar till utövandet av verksamheten i medlemmarnas allmänintresse (se EU-domstolens dom[ar] i mål *Aviva* i punkterna 28 och 29 samt i mål *DNB Banka* i punkterna 33 och 34).
- 43 Att medge ett undantag vid tillhandahållandet av tjänster från en grupp med kostnadsfördelning etablerad i ett tredje land till medlemmar i en medlemsstat skapar inga svårigheter vid bedömningen av snedvridning av konkurrensen. EU-domstolen har redan uttalat i mål C-8/01 *Taksatorringen* att snedvridning ska bedömas i förhållande till alternativa tillhandahållare av tjänster till medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning och att snedvridning inte kan föreligga om gruppen med kostnadsfördelning, oberoende av skatteplikt eller undantag från skatteplikt, är garanterad att behålla sina medlemmar som kunder. Med den

utgångspunkten ska snedvridning bedömas med hänsyn till sannolikheten för att medlemmarna gör alternativa inköp i den medlemsstat där de är etablerade. Även om snedvridning ska värderas genom att undersöka effekten av undantaget på mottagare av liknande tjänster som inte är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning, kan snedvridning inte uppkomma om dessa mottagare kan antingen ansöka om att bli medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning eller bilda eller upprätta en annan grupp med kostnadsfördelning eller dra fördel av någon annan mervärdesskatteregel, till exempel om transaktioner av huvudkontoret läggs ut på underetableringar. Den frågan ska också bedömas med hänsyn till marknadsförhållandena i medlemmarnas medlemsstater.

- 44 När det gäller kravet att en grupp med kostnadsfördelning ska vara en "fristående grupp av personer" gör KIC gällande att detta kräver att en grupp med kostnadsfördelning är en beskattningsbar person som är åtskild från sina medlemmar. Medlemmarna behöver inte vara fria från nära finansiella, ekonomiska eller organisatoriska band med varandra. Denna tolkning är nödvändig av fyra skäl. För det första gör ordalydelsen i artikel 132.1 f i de engelska, franska, spanska och tyska språkversionerna alla klart att det är gruppen som måste vara fristående och inte personerna. För det andra står denna tolkning i överensstämmelse med EU-domstolens tidigare praxis. Varken i domarna i målen *Aviva* eller i *DNB Banka*, som båda gällde grupper med kostnadsfördelning vars medlemmar helt hämtats från en enda företagskoncern, hävdade EU-domstolen eller generaladvokaten att villkoret avseende "fristående grupp av personer" innebar att medlemmarna av en grupp med kostnadsfördelning skulle vara fristående från varandra eller från gruppen med kostnadsfördelning själv. För det tredje kräver syftet med undantaget inte att medlemmarna av en grupp med kostnadsfördelning ska vara oberoende av varandra eller av gruppen med kostnadsfördelning själv. Syftet med undantaget är tillgodosett även om medlemmarna i en grupp med kostnadsfördelning alla är medlemmar i samma företagskoncern där medlemmarna behöver samla sina resurser för att köpa ingående varor eller tjänster, och tillhandahållandet av sådana tjänster genom gruppen med kostnadsfördelning bidrar direkt till utövandet av verksamheten i medlemmarnas allmänna intresse. För det fjärde skulle det leda till praktiska problem att bestämma vilken grad av oberoende som skulle krävas mellan medlemmar av gruppen för att undantaget skulle gälla. För att möta dessa praktiska problem skulle lagstiftningen själv säkert ha innehållit särskilda krav om omfattningen av tillåtna relationer mellan medlemmarna i gruppen med kostnadsfördelning, om det varit avsett att uppställa ett sådant villkor.
- 45 KIC hävdar att undantaget förblir tillämpligt även om medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning alla är medlemmar av en enda mervärdesskattegrupp och därför är en enda beskattningsbar person. Fastän gruppen med kostnadsfördelning själv måste vara en separat beskattningsbar person bland medlemmarna, måste medlemmarna själva inte alla vara beskattningsbara personer, vilket framgår av ordalagen i artikel 132.1 f. Därför är allt som behövs för att en grupp med kostnadsfördelning ska vara en "fristående grupp av personer" att två eller flera

fysiska eller juridiska personer är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning. Detta står också i överensstämmelse med undantagets ändamål.

- 46 Det förhållandet att enligt nationell rätt den enda beskattningsbara personen som mottog varor eller tjänster var KIC, som inte själv var medlem av gruppen med kostnadsfördelning, är utan betydelse för tillämpningen av det unionsrättsliga undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f. Det är Förenade kungariket som har valt att grunda sig på mervärdesskattegrupperingen genom att använda fiktionen att varor eller tjänster mottas och tillhandahålls av den medlem som företräder gruppen, även om de faktiskt används av Kaplan-högskolorna. Och det är Förenade kungariket som har funnit en lösning på problemet genom att i section 43(1AA) VATA erkänna att den legala fiktionen som skapats genom mervärdesskattegruppering kan avvaras när andra bestämmelser i Förenade kungarikets lagstiftning om mervärdesskatt kräver detta.

Sammanfattning av HMRC:s argument

- 47 Det finns två förslag till avgörande från generaladvokater i mål C-326/15 *DNB Banka* och mål C-605/15 *Aviva* som direkt behandlar frågan om undantaget från skatteplikt för grupper med kostnadsfördelning kan tillämpas i ett gränsöverskridande scenario. Generaladvokatens förslag till avgörande i målet *Aviva* innehåller en detaljerad redogörelse för varför undantaget ska tolkas så att det hindrar tillämpning på gränsöverskridande transaktioner mellan grupper med kostnadsfördelning som inte är belägna i samma medlemsstat som deras medlemmar (eller några av dem) och dessutom varför tillämpning av undantaget utanför unionen ännu mindre kan godtas. HMRC åberopar förslaget till avgörande i målet *Aviva*, punkterna 36-67, och i målet *DNB Banka*, punkt 47. Det är viktigt att hålla i minnet att generaladvokatens förslag till avgörande i målet *Aviva* avgavs mot bakgrunden av det faktiska sakförhållandet i de båda målen *Aviva* och *DNB Banka*.
- 48 HMRC gör gällande att det aktuella fallet grafiskt illustrerar spänningen mellan bestämmelserna i artikel 11, som tillåter att mervärdesskattegrupper och företagskoncerner som är nära sammanbundna behandlas som en enda beskattningsbar person i fråga om mervärdesskatt, och bestämmelserna om undantag från skatteplikt för grupper med kostnadsfördelning. Bolagen i mervärdesskattegruppen i detta fall ingår i en företagskoncern. En sådan grupp som importerade tjänster från en sådan enhet i Hongkong som KPS skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt på dessa tjänster i enlighet med den omvända betalningsbördan. Även om en sådan enhet tillhörde samma företagskoncern som KPS, skulle den inte kunna ansluta sig till mervärdesskattegruppen, och de bestämmelser som i verkligheten bortser från transaktioner mellan medlemmar av samma grupp, eftersom de är samma beskattningsbara person, skulle inte vara tillämpliga. Genom att göra KPS till en grupp med kostnadsfördelning undviker man helt och hållet den omvända betalningsbördan under omständigheter då

tillhandahållanden av tjänster förblir begränsade till enheter i samma företagskoncern.

- 49 Till denna inkonsekvens hänvisas i punkterna 46-49 i generaladvokatens förslag till avgörande i målet *Aviva*, och HMRC anser att den tydligt illustreras av förhållandena i förevarande mål.
- 50 När det gäller snedvridning av konkurrensen har EU-domstolen redan framhållit att frågan om undantaget sannolikt kan skapa snedvridning av konkurrensen ska avgöras genom en analys av om det är tillämpningen av undantaget självt som skapar en verklig möjlighet till sådan snedvridning. Frågorna i detta mål, om undantaget för grupper med kostnadsfördelning över huvud taget gäller, är emellertid hur detta test skulle tillämpas i ett fall där enheten som tillhör en grupp med kostnadsfördelning är belägen i Hongkong, medan gruppen av medlemmar befinner sig i Förenade kungariket. KIC gör gällande att detta kan lösas på grundval av om gruppmedlemmarna skulle söka dessa tjänster på annat håll även om det inte fanns något undantag. Det finns dock ingen anledning att tillämpa ett så snävt synsätt. Analysen bör göras på nationell nivå avseende tillhandahållare som erbjuder liknande slag av varor eller tjänster (se mål C-288/07 *Isle of Wight Council*, se också punkt 123 i generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-8/01 *Taksatorringen*). I punkt 50 och följande punkter i sitt förslag till avgörande i målet *Aviva* hänvisar generaladvokaten till de många svårigheterna vid anläggande av detta synsätt, om gruppen med kostnadsfördelning är belägen utanför unionen.
- 51 Den tredje frågan är om undantaget för grupper med kostnadsfördelning kan tillämpas på grupper som redan har konstituerat sig som medlemmar av en företagskoncern och som därför är knutna till varandra med legala, finansiella och organisatoriska band. Syftet med undantaget är att oberoende näringsidkare ska undvika snedvridning av konkurrensen när de, eventuellt på grund av sin storlek, inte kan erhålla tjänster från interna resurser och i stället tvingas söka dem på den öppna marknaden. Sådana näringsidkare träffas av mervärdesskatt på dessa tjänster när de engagerar sig i sådan verksamhet men befrias från denna börda om de samarbetar med andra och inrättar en struktur för att tillhandahålla sådana varor eller tjänster till medlemmarna utan vinstsyfte. HMRC hävdar att tillämpning av undantaget på personer som redan bildat en grupp går klart längre än detta syfte och därför inte faller under undantagets tillämpningsområde.
- 52 Den fjärde frågan gäller att det under några av perioderna som omfattades av bedömningarna i detta fall fanns endast en beskattningsbar person till vilken KPS tillhandahöll varor eller tjänster. Tillhandahållandena riktade sig alltså inte till medlemmarna av gruppen utan till en person. Detta faller utanför undantagets tillämpningsområde som kräver att tjänsterna tillhandahålls medlemmarna. Vidare var KIC, som var den enda beskattningsbara personen i Förenade kungariket som tillhandahållandet riktade sig till, inte själv medlem av gruppen med kostnadsfördelning. Även av detta skäl kan undantaget inte tillämpas.

Tillämplig rättspraxis

- 53 EU-domstolen har hittills inte haft tillfälle att klargöra det territoriella omfånget av undantaget för grupper med kostnadsfördelning eller att ta ställning till den korrekta tillämpningen av kravet på att undantaget inte ska kunna orsaka snedvridning av konkurrensen vid tillhandahållanden över gränserna när gruppen med kostnadsfördelning är etablerad utanför unionen. Generaladvokaten i mål C-326/15 *DNB Banka* och mål C-605/15 *Aviva* behandlar det territoriella omfånget av undantaget för grupper med kostnadsfördelning vid besvarandet av frågor om innebörden av snedvridning av konkurrensen i undantaget för grupper med kostnadsfördelning, men dessa frågor togs inte upp av EU-domstolen i dess dom[ar] därför att det inte var nödvändigt att göra detta. Frågan om snedvridning av konkurrensen hade behandlats av EU-domstolen tidigare i mål C-8/01 *Taksatorringen*, liksom av generaladvokaten i målet *Aviva*.

First-Tier Tribunals beslut

- 54 Efter att ha behandlat de frågor som tagits upp i överklagandet vid en förhandling den 15 och den 16 januari 2019 fann First-Tier Tribunal att avgörandet av överklagandet berodde på flera omständigheter rörande tolkningen av undantaget för grupper med kostnadsfördelning och att den skulle begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i följande frågor.

Hänskjutna frågor

1. Vilket är det territoriella omfånget av undantaget i artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG? I synnerhet, (i) omfattas en grupp med kostnadsfördelning som etablerats i en annan medlemsstat än de i gruppen ingående medlemmarnas medlemsstat eller medlemsstater? Och om så är fallet, (ii) omfattar det också en grupp med kostnadsfördelning som etablerats utanför unionen?
2. Om undantaget för grupper med kostnadsfördelning i princip är tillämpligt på en enhet som etablerats i en annan medlemsstat än den i vilken en eller flera medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning är etablerad och även på en grupp med kostnadsfördelning etablerad utanför unionen, hur ska kriteriet att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen tillämpas? Särskilt uppkommer följande frågor:
 - a) Gäller undantaget eventuell snedvridning som påverkar andra mottagare av liknande tjänster som inte är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning eller gäller det enbart eventuell snedvridning som påverkar alternativa tillhandahållare av tjänster till medlemmarna i en grupp för kostnadsfördelning?

- b) Om det endast gäller andra tjänstemottagare, kan det finnas en verklig möjlighet till snedvridning om andra mottagare som inte är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning kan antingen begära att få ingå i denna grupp eller upprätta sin egen grupp med kostnadsfördelning för att erhålla motsvarande besparing av mervärdesskatt med andra metoder (till exempel genom att inrätta ett etablering i ifrågavarande medlemsstat eller i en tredje stat)?
- c) Om undantaget är tillämpligt enbart på andra tillhandahållare, ska den verkliga möjligheten till snedvridning bedömas genom fastställande av om gruppen med kostnadsfördelning är garanterad att få behålla medlemmarnas kundkrets, oavsett om mervärdesskatteundantaget är tillgängligt, och därför bedömas med hänvisning till tillgången på alternativa tillhandahållare på den nationella marknaden där medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning är etablerade? Om så är fallet, är det av betydelse om gruppen med kostnadsfördelning är garanterad att behålla sina medlemmars kundkrets på grund av att de ingår i samma företagskoncern?
- d) Ska eventuell snedvridning bedömas på nationell nivå i förhållande till andra tillhandahållare i den tredje staten där gruppen med kostnadsfördelning är etablerad?
- e) Har skattemyndigheten i unionen, som tillämpar EU-direktivet, bevisbördan för att påvisa sannolikheten för en snedvridning?
- f) Är det nödvändigt för skattemyndigheten i unionen att ombesörja särskild expertbedömning av marknaden i den tredje stat där gruppen med kostnadsfördelning är etablerad?
- g) Kan förekomsten av en verklig möjlighet till snedvridning bevisas genom identifiering av en kommersiell marknad i den tredje staten?

3. Kan undantaget för grupper med kostnadsfördelning vara tillämpligt i detta fall då medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning är knutna till varandra genom ekonomiska, finansiella eller organisatoriska band?

4. Kan undantaget för grupper med kostnadsfördelning vara tillämpligt under omständigheter då medlemmarna har bildat en mervärdesskattegrupp som är en enda beskattningsbar person? Gör det någon skillnad om KIC, den medlem till vilken (enligt nationell rätt) tjänsterna tillhandahålls, inte är medlem av gruppen med kostnadsfördelning? Och om det gör en skillnad, elimineras denna

skillnad av nationell lag som föreskriver att den medlem som företräder gruppen har de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning vid tillämpning av undantaget för grupper med kostnadsfördelning?

Den 29 januari 2019

ARBETSDOKUMENT