

Sag C-77/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

1. februar 2019

Forelæggende ret:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige)

Afgørelse af:

30. januar 2019

Appellant:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Appelindstævnt:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[udelades]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED – Appellant

– og –

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS – Appelindstævnt

[udelades]

AFSIGER FØLGENDE KENDELSE:

1. Spørgsmålene i tillægget til denne kendelse forelægges Den Europæiske Unions Domstol i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

2. Alle videre retsforhandlinger i sagen udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har truffet præjudiciel afgørelse om de nævnte spørgsmål, eller indtil andet bestemmes.
3. Justitssekretæren ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) sender en kopi af denne kendelse og tillægget til justitssekretæren ved Den Europæiske Unions Domstol.
4. Der træffes ikke afgørelse om sagens omkostninger

[udelades] den 30. januar 2019

**[Org. s. 2] TILLÆG TIL KENDELSE OM FORELÆGGELSE
FOR DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL**

Indledning

- 1 Ved denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra First-tier Tribunal (herefter »FTT«) i Det Forenede Kongerige anmodes Domstolen om at præcisere fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (»hovedmomsdirektivet«). Spørgsmålene i sagen ved den nationale ret drejer sig navnlig om, hvorvidt en række datterselskaber i en koncern, som alle er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som alle er medlemmer af en enhed i Hongkong, der ligeledes er en del af den samme koncern, som leverer ydelser til dem, kan være omfattet af momsfrigtagelse på disse ydelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f).

Parterne

- 2 Appellinstævnte, Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »HMRC«), er myndigheden, der er ansvarlig for vurdering og opkrævning af moms i Det Forenede Kongerige. [udelades]
- 3 Appellanten, Kaplan International Colleges UK Limited (herefter »KIC«) er det repræsentative medlem af en momsgruppe. Det fungerer som holdingselskab for andre selskaber i Kaplan-koncernen. [udelades] **[Org. s. 3]**

Sagens forløb ved de nationale retter

- 4 Ved klageskrivelse af 28. september 2017 påklagede KIC følgende afgørelser truffet af HMRC: (i) Vurderingsskrivelse af 21. april 2017 for perioden fra oktober 2014 til juli 2016 på 5 252 264 GBP. (ii) Vurderingsskrivelse af 22. maj 2017 for oktober 2016 på 590 000 GBP.

- 5 Afgørelserne gennemførte to yderligere afgørelser truffet af HMRC om, at ydelser, som KIC har modtaget fra Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (herefter »KPS«), ikke er omfattet af momsfrigtagelsen for omkostningsdelingsgrupper og dermed er underlagt bestemmelserne om omvendt betalingspligt i den nationale momslovgivning i Value Added Tax Act 1994 (herefter »VATA 1994«).
- 6 Resultatet af denne analyse er, at KIC er forpligtet til at afregne moms af disse leveringer i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt. Størstedelen af dens udgående leverancer er momsfrigtaget, og dermed er den indgående moms, som opstår i forbindelse med dens uddannelsesaktiviteter, uinddrivelig. KIC har gjort gældende, at ydelserne, der leveres af KPS, falder inden for anvendelsesområdet for fritagelsen for ydelser leveret af omkostningsdelingsgrupper til deres medlemmer, og dermed er selskabet som det repræsentative medlem af momsgruppen ikke ansvarligt for disse leveringer i henhold til bestemmelserne om omvendt betalingspligt.
- 7 Sagen blev behandlet den 15. og 16. januar 2019 i First-tier Tribunal (Tax Chamber), som besluttede at anmode EU-Domstolen om en præjudiciel afgørelse.

Lovgivning

Hovedmomsdirektivet

- 8 Undtagelsen for omkostningsdelingsgrupper er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra f), i hovedmomsdirektivet, hvori følgende bestemmes:
 - »1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:
 - [Org. s. 4] [...]
 - f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en aktivitet, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning«.
- 9 Medlemmerne af den relevante enhed i den foreliggende sag udøver momsfrigtagne uddannelsesaktiviteter. Artikel 132, stk. 1, litra i), i hovedmomsdirektivet fritager:
 - »universitetsundervisning [...], som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«.

- 10 Den foreliggende sag giver ligeledes anledning til spørgsmål om forbindelsen mellem fritagelse for omkostningsdelingsgrupper og momsgrupper. Ifølge artikel 11 i hovedmomsdirektivet kan medlemsstater (men skal ikke) »betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person«. Det Forenede Kongerige tillader momsgrupper (jf. nedenstående gennemgang af den nationale lovgivning), og KIC er momsregistreret i Det Forenede Kongerige som det repræsentative medlem af momsgruppen.

National lovgivning

- 11 Fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper er gennemført i national ret ved Group 16, Schedule 9, i VATA 1994, som bestemmer:

»Punkt nr.

1 Levering af ydelser foretaget af en uafhængig gruppe af personer, hvor hver enkelt af følgende betingelser er opfyldt –

- a) hver af disse personer er en person, der udøver en aktivitet (»den relevante aktivitet«), der er momsfrigaget, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige i betydningen i artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112/EF,
- b) leveringen af ydelser sker med henblik på at levere de ydelser til medlemmerne af gruppen, som er nødvendige for udøvelsen af den relevante aktivitet,
- c) gruppen opkræver kun præcis de enkelte medlemmers andel af de fælles omkostninger, og
- d) momsfrigagelsen af leveringen vil ikke kunne skabe konkurrencefordrejning«. [**Org. s. 5**]

- 12 Nedenfor anføres yderligere relevante bestemmelser vedrørende leveringsstedet, omvendt betalingspligt og momsfrigagelsen for uddannelsesydelser.

- 13 Section 7A i VATA 1994 bestemmer af relevans for sagen:

»7A Leveringsstedet for ydelser

(1) Denne section vedrører fastlæggelsen af det land, hvor tjenesteydelserne leveres, for så vidt angår denne lov.

(2) En levering af tjenesteydelser anses for at have fundet sted –

- a) i et tilfælde, hvor den person, som ydelserne leveres til, er en relevant forretningsdrivende i det land, hvor modtageren er etableret, og
- b) i modsat fald i det land, hvor leverandøren er etableret.

(3) Leveringsstedet for en ret til ydelser er det samme sted som det, hvor leveringen af ydelserne ville anses for at have fundet sted, hvis de blev leveret af leverandøren af retten til modtageren af retten (uanset om retten udnyttes eller ej), og i denne forbindelse omfatter en ret til ydelser enhver ret, option eller prioritet vedrørende levering af tjenester og en interesse, der udspringer af en ret til ydelser.

(4) I denne lov forstås ved en relevant forretningsdrivende en person i forbindelse med levering af ydelser, hvis den pågældende –

- a) er en afgiftspligtig person i betydningen i artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112/EF,
- b) er registreret i henhold til denne lov,
- c) er momsregistreret i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, eller
- d) [udelades],

og personen modtager ydelserne til andre formål end udelukkende private formål«.

14 Section 8 [i VATA 1994] indeholder bestemmelser om omvendt betalingspligt og bestemmer af relevans for sagen:

»(1) Hvis ydelserne leveres af en person, der er hjemmehørende i et andet land end Det Forenede Kongerige, under omstændigheder, hvor denne subsection finder anvendelse, gælder denne lov, som om (i stedet for, at der er tale om den pågældende persons levering af ydelser) –

- a) modtageren foretog en levering i Det Forenede Kongerige af ydelser som led i eller til fremme af en aktivitet, der udøves af modtageren, og
- b) denne levering var en afgiftspligtig levering.

(2) Ovenstående subsection (1) finder anvendelse, hvis –

- a) modtageren er en relevant forretningsdrivende, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og

b) leveringsstedet for ydelserne er beliggende i Det Forenede Kongerige, [org. s. 6] og, når leveringen af ydelserne er omfattet af Part 1 eller 2 i Schedule 4A, modtageren er registreret i medfør af denne lov.

(3) Ydelser, der betragtes som leveret af modtageren i henhold til subsection (1) ovenfor, skal ikke betragtes som ydelser leveret af denne ved fastsættelsen af dennes ret til fradrag af indgående moms i henhold til section 26(1).«

15 Section 43 indeholder bestemmelser om momsgrupper. Heri er fastsat følgende:

»(1) Når alle selskaber under [section 43A til 43D] behandles som medlemmer af en gruppe, anses enhver virksomhed, som udøves af et medlem af gruppen, for at udøves af det repræsentative medlem, og –

a) enhver levering af varer og ydelser fra et medlem af gruppen til et andet medlem af gruppen lades ude af betragtning, og

b) enhver ydelse, som er en ydelse, hvor ovenstående litra a) ikke finder anvendelse, og er en levering af varer eller ydelser fra eller til et medlem af gruppen, behandles som en levering fra eller til det repræsentative medlem, og

c) eventuel moms, som et medlem af gruppen har betalt eller skal udrede for køb af varer fra en anden medlemsstat eller indførsel af varer fra et tredjeland, behandles som værende betalt af eller skulle udredes af det repræsentative medlem, og varerne behandles –

(i) ved varer erhvervet i en anden medlemsstat, for så vidt angår section 73(7), og

(ii) ved varer indført fra et tredjeland med henblik herpå og for så vidt angår section 38,

som erhvervet eller eventuelt importeret af det repræsentative medlem, og alle medlemmer af gruppen hæfter solidarisk for eventuel skyldig moms, som det repræsentative medlem skal betale«.

16 Section 43(1AA) bestemmer, at hvis

a) det er væsentligt for så vidt angår alle bestemmelser i eller i medfør af denne lov (»den relevante bestemmelse«), hvorvidt den person, som foretager en levering, eller som modtager en levering, eller den person, der erhverver eller indfører varerne, er en person med en bestemt betegnelse,

b) finder ovenstående subsection (1), litra b) eller c), anvendelse på enhver levering, erhvervelse eller indførsel, og

c) der findes en forskel, som kan få væsentlige konsekvenser for anvendelsen af den relevante bestemmelse, mellem –

- (i) den gældende beskrivelse af det repræsentative medlem, og
- (ii) den gældende beskrivelse af det organ, der (bortset fra denne section) i forbindelse med denne lov anses for at foretage levering, indførsel eller erhvervelse eller i givet fald som værende den person, som modtager leveringen,

får den relevante bestemmelse virkning i forhold til denne levering, erhvervelse eller indførsel, som om den eneste beskrivelse af det repræsentative medlem er beskrivelsen, der faktisk finder anvendelse på dette organ.« [Org. s. 7]

17 Der bestemmes herefter i section 43(1AB):

»Subsection (1AA) ovenfor finder ikke anvendelse i den udstrækning, at det centrale for den relevante bestemmelse er, hvorvidt en person er afgiftspligtig.«

18 Fritagelsen for levering af uddannelse er indeholdt i Group 6 i Schedule 9 i VATA 1994 og giver (af relevans for sagen) fritagelse for:

»GROUP 6 – UDDANNELSE

Punkt nr.

1 Et berettiget organ, der varetager –

a) uddannelse

Noter:

(1) For så vidt angår denne gruppe er et »berettiget organ« –

b) et universitet i Det Forenede Kongerige samt ethvert college, institution, skole eller fakultet ved et sådant universitet«

Sagens relevante faktiske omstændigheder og genstand

19 First-tier Tribunal (Tax Chamber) har lyttet til vidneforklaringer, men er endnu ikke nået frem til endelige konklusioner vedrørende de faktiske omstændigheder i denne sag og afventer EU-Domstolens afgørelse af de præjudicielle spørgsmål. Imidlertid er spørgsmålet om konkurrencefordrejning endnu ikke blevet undersøgt i lyset af behovet for klarhed med hensyn til, hvilken prøvelse der bør foretages i den foreliggende sag.

- 20 KIC er medlem af Kaplan-koncernen, som leverer uddannelses- og karrieremæssige ydelser. Det har ni britiske datterselskaber (»Kaplan-colleges«), som hver især driver en højere læreanstalt (herefter »de internationale colleges«) i Det Forenede Kongerige i samarbejde med 17 britiske universiteter.
- 21 HMRC har over for KIC bekræftet, at dets datterselskaber i øjeblikket betragtes som »colleges ved universiteter« i henhold til Det Forenede Kongeriges gennemførelse af artikel 132, stk. 1, litra i), i hovedmomsdirektivet. Derfor har [org. s. 8] Kaplan-colleges i øjeblikket ret til at behandle de undervisningsydelser, som de tilbyder studerende, som fritaget for moms.
- 22 Hvert internationale college ejes 100% af KIC, bortset fra University of York International Pathway College (»UYIPC«), hvor aktiemajoriteten (55%) ejes af University of York. University of York kontaktede KIC for at tilbyde dette joint venture.
- 23 De internationale colleges forbereder studerende, som næsten udelukkende stammer fra tredjelande, til at komme ind på uddannelser på både bachelor- og kandidatniveau ved de relevante universiteter. Størstedelen af deres studerende hentes fra stater i Sydøstasien og Østasien.
- 24 Andre større uddannelsesgrupper driver tilsvarende internationale colleges i Det Forenede Kongerige samt en række mindre virksomheder. De samarbejder hver især med forskellige grupper af britiske universiteter om at forberede internationale studerende til disse universiteter. KIC konkurrerer med disse grupper om at tiltrække internationale studerende, der skal læse på de internationale colleges og derefter fortsætte til studier ved partneruniversiteterne. En række britiske universiteter driver deres egne internationale colleges uafhængigt af de største uddannelsesgrupper.
- 25 Hvert af KIC's internationale colleges har sin egen ledelses- og forvaltningsstruktur. De har deres egne bestyrelser, som ledes af universitetspartneren og består af repræsentanter fra både Kaplan-colleges og det pågældende universitet – og de har hver deres fælles akademiske styrelsesråd, som også ledes af det pågældende universitet og med repræsentanter for både KIC og det pågældende universitet. Universitetspartneren godkender læseplanerne for hvert af de internationale colleges, og disse er forskellige for de enkelte colleges, eftersom de forbereder de studerende på specifikke videregående uddannelser ved det pågældende universitet.
- 26 De internationale colleges henter 85% af deres studerende gennem et netværk bestående af 500 uddannelsesrekrutteringsagenter (»agenter«) i 70 lande. De spiller en central rolle i rekrutteringen af studerende, markedsføring af kurserne, levering af rådgivning og information til [org. s. 9] potentielle studerende og deres familier samt støtte til de studerende, når de skal ansøge om visum til at bo og studere i Det Forenede Kongerige. Ingen af agenterne har et eksklusivt forhold til medlemmerne af Kaplans omkostningsdelingsgruppe, og de har også ret til at

arbejde for de direkte konkurrenter til Kaplan-colleges og direkte for universiteterne. Agenterne modtager en provision for deres tjenester.

- 27 Før oktober 2014 indgik agenterne aftaler direkte med KIC i Det Forenede Kongerige. Agenterne samarbejdede direkte med markedsførings- og optagelsesafdelingerne hos KIC i London om at rekruttere studerende til de internationale colleges.
- 28 Før oktober 2014 ydede KIC bistand til sit net af agenter gennem en række repræsentationskontorer på nogle af sine vigtigste markeder, herunder Kina, Hongkong, Indien og Nigeria. Repræsentationskontorerne ydede operationel bistand til agenterne, herunder markedsføringsmateriale, kurser om de uddannelsesinstitutioner og uddannelser, der skulle markedsføres, samt procedurerne for optagelse og overholdelse, personlige møder med potentielle elever og forældre, hjælp til besvarelse af specifikke spørgsmål fra potentielle studerende samt bistand ved salg fremmende arrangementer. Før oktober 2014 blev repræsentationskontorerne også forvaltet fra KIC's afdeling i London. Repræsentationskontorerne leverede ydelser til KIC mod betaling. Repræsentationskontorerne er medlemmer af Kaplan-koncernen med undtagelse af et repræsentationskontor i Vietnam.
- 29 Før oktober 2014 var KIC momspligtig i Det Forenede Kongerige i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt på de ydelser, som både agenterne og repræsentationskontorerne leverede.
- 30 I oktober 2014 oprettede Kaplan-koncernen KPS i Hongkong med 20 ansatte (fra december 2018). Efter oprettelsen af KPS driver KIC fortsat virksomhed gennem et netværk af lokale repræsentationskontorer og eksterne agenter. Men de kontraktlige aftaler med de lokale repræsentationskontorer og eksterne agenter er nu indgået af KPS. KPS er et aktieselskab. Det er etableret i Hongkong. Selskabsdeltagerne i selskabet ejer hver én aktie. KPS driver virksomhed i henhold til en medlemsskabsaftale. De nuværende medlemmer af KPS er de 9 Kaplan-colleges (herunder UYIPC), så KIC ejer indirekte lige knap 94% af KPS, mens resten [org. s. 10] ejes indirekte af University of York via dets aktiemajoritet i UYIPC. KPS leverer ikke ydelser til ikkemedlemmer af omkostningsdelingsgruppen, bortset fra, at man leverer agentydelser og ydelser i forbindelse med repræsentationskontorer til Kaplans nordamerikanske Pathway-selskab. Medlemsskabsaftalen blev ændret i 2015/16 for at give UYIPC mulighed for at deltage, selv om University of York ejer aktiemajoriteten i dette selskab.
- 31 Siden 2014 har både nettet af repræsentationskontorer og de uafhængige agenter indgået aftaler med og leveret deres rekrutteringsydelser til KPS i Hongkong. KPS har påtaget sig ansvarsområder, som tidligere blev varetaget af KIC i London, og det centraliserer også nogle funktioner, som tidligere blev udført af de enkelte repræsentationskontorer. KPS er også ansvarlig for forvaltningen af nettet af repræsentationskontorer verden over. Siden 2014 er nettet af repræsentationskontorer blevet udvidet, og der foregår stadig flere aktiviteter

mellem KPS og repræsentationskontorerne, idet sidstnævnte nu fokuserer på den daglige forvaltning af agenterne. Derfor er det tre typer af ydelser, som KPS leverer til KIC, som tvisten vedrører: for det første de ydelser, som KPS indkøber fra agenterne, for det andet de ydelser, som KPS indkøber fra repræsentationskontorerne og endelig ydelser inden for områder som regeloverholdelse samt de øvrige aktiviteter, der omtales ovenfor, såsom bistand til agenterne, som KPS selv leverer til KIC.

- 32 KPS er også ansvarlig for forvaltning af agenter i Øst- og Sydøstasien. KPS stiller et servicecenter til rådighed for agenterne, som geografisk ligger i nærheden af og i samme tidszone som de største rekrutteringsmarkeder for de internationale colleges.
- 33 Det er ubestridt, at der var sunde forretningsmæssige begrundelser for at etablere KPS i Hongkong. Det påstås ikke, at KPS er en kunstig enhed, og de britiske skattemyndigheder antyder ikke, at oprettelsen af KPS giver anledning til misbrug af rettigheder.
- 34 KIC har ved den nationale domstol afgivet forklaring om, at Kaplans internationale colleges ikke ville søge at erhverve rekrutteringstjenester fra en anden enhed end KPS, selv om KIC ikke var berettiget til momsfrigørelse for ydelser leveret af KPS. **[Org. s. 11]**
- 35 De enkelte Kaplan-colleges er også en del af en momsgruppe med undtagelse af UYIPC. Eftersom UYIPC ikke var et 100% ejet eller majoritetsejet datterselskab af KIC, kunne det ikke registreres som medlem af momsgruppen.
- 36 De enkelte agenter fakturerer KPS direkte. Herefter betaler KPS de enkelte agenter. Selv om KIC er det repræsentative medlem af momsgruppen, som Kaplan-colleges er medlemmer af, opkræver KPS i praksis særskilt betaling hos de enkelte Kaplan-colleges af de penge, som agenterne skal have for de ydelser, de har leveret til det pågældende Kaplan-college. KPS fakturerer de enkelte Kaplan-colleges både for de ydelser, det selv leverer (f.eks. regeloverholdelse), og ydelser, der indkøbes fra repræsentationskontorerne på grundlag af antallet af studerende, der rekrutteres til det pågældende college. KPS beregner beløbene ved at sammenlægge omkostningerne og derefter dividere dem med antallet af studerende. Herefter fakturerer det de enkelte Kaplan-colleges særskilt. Agenternes markedsføringsomkostninger forvaltes på samme måde. Agentens provision kan imidlertid henføres direkte til de enkelte studerende og opkræves hos de colleges, hvor den studerende optages.
- 37 Der lægges ingen moms på de ydelser, som agenterne leverer til KPS, fra repræsentationskontorerne til KPS og fra KPS selv. KIC har gjort gældende, at leveringer mellem KPS og KIC er momsfritaget i henhold til fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper i artikel 132, stk. 1, litra i), i hovedmomsdirektivet. Selv om der lå forretningsmæssige grunde bag oprettelsen af KPS i Hongkong, medførte oprettelsen af KPS også, at (hvis KIC har ret i, at selskabet er

momsfritaget for de ydelser, det modtager fra KPS) der er tale om en momsbesparelse på ydelser, som tidligere blev leveret til KIC direkte af agenterne og repræsentationskontorerne. Men som ovenfor anført hævdes det ikke, at KPS er en kunstig enhed, og de britiske skattemyndigheder antyder ikke, at oprettelsen af KPS giver anledning til misbrug af rettigheder.

- 38 Hvad angår spørgsmålene, er det ubestridt, at KPS leverer ydelser til sine medlemmer, Kaplan-colleges, der er direkte nødvendige for udøvelsen af deres momsfrigitagne aktiviteter. Det er også ubestridt, at opkrævningsmetoden, som KPS har indført, giver mulighed for en nøjagtig godtgørelse af de enkelte medlemmers andel af de fælles udgifter. **[Org. s. 12]**
- 39 Fire centrale spørgsmål er fortsat omtvistede:
- a) Hvorvidt momsfrigørelsen for ydelser leveret af en omkostningsdelingsgruppe til sine medlemmer finder anvendelse under omstændigheder, hvor omkostningsdelingsgruppen hører til og er etableret uden for Det Forenede Kongerige
 - b) Hvordan den nationale retsinstans skal vurdere, hvorvidt en sådan fritagelse, hvis den kan anvendes, sandsynligvis vil føre til konkurrencefordrejning
 - c) Hvorvidt omkostningsdelingsgruppens levering af ydelser i dette tilfælde kan være omfattet af momsfrigørelsen i en situation, hvor omkostningsdelingsgruppen er et selvstændigt skattesubjekt i forhold til sine medlemmer, men hvor medlemmerne er del af samme koncern og derfor er forbundet med hinanden uafhængigt af deres medlemskab af omkostningsdelingsgruppen
 - d) Hvorvidt momsfrigørelsen kan finde anvendelse, samtidig med at alle medlemmer af omkostningsdelingsgruppen også er medlemmer af en momsgruppe og dermed kun er én afgiftspligtig person, og hvor den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivet ikke er medlem af omkostningsdelingsgruppen.

Appellantens argumenter i hovedtræk

- 40 KIC har gjort gældende, at momsfrigørelsen for omkostningsdelingsgrupper i artikel 132, stk. 1, litra f), kan finde anvendelse i grænseoverskridende sager. Den kan anvendes både i tilfælde, hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret i en EU-medlemsstat, og medlemmerne er etableret i en anden EU-medlemsstat eller endda i flere medlemsstater. Den kan også finde anvendelse (som for KIC's vedkommende), hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret i en ikke-EU-medlemsstat, og medlemmerne er etableret i en EU-medlemsstat (eller i flere EU-medlemsstater). Dette argument underbygges i arbejdsdokumenterne 450, 654, 856 og 883 fra Europa-Kommissionens Momsudvalg.

- 41 Selv om generaladvokat Kokott i sit forslag til afgørelse i Aviva (C-605/15) og i DNB Banka (C-326/15) gav udtryk for, at fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), kun kan finde anvendelse, når både omkostningsdelingsgruppen og dens medlemmer er etableret i den samme EU-medlemsstat, blev denne opfattelse ikke bekræftet af Domstolen i nogen af sagerne. Som generaladvokaten selv medgav [org. s. 13], indeholder ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), ikke nogen begrænsning, der kræver, at både omkostningsdelingsgruppen og dens medlemmer skal være etableret i samme medlemsstat, mens andre bestemmelser i hovedmomsdirektivet, der har et begrænset geografisk anvendelsesområde (f.eks. artikel 11), indeholder en udtrykkelig angivelse af dette.
- 42 At begrænse fritagelsen til omkostningsdelingsgrupper og medlemmer, der alle er hjemmehørende i den samme medlemsstat, ville stride mod de grundlæggende friheder (for så vidt angår grænseoverskridende leveringer mellem medlemsstaterne). Det ville endvidere være i strid med formålet med fritagelsen (både hvad angår grænseoverskridende leveringer, der omfatter omkostningsdelingsgrupper etableret i medlemsstater og tredjelande), som var at sikre, at ydelser, der leveres af en omkostningsdelingsgruppe, ikke er momspligtige, såfremt levering af disse ydelser bidrager direkte til medlemmernes udøvelse af virksomhed af almen interesse (jf. Domstolens dom Aviva, præmis 28-29, og DNB Banka, præmis 33-34).
- 43 Momsfritagelse for levering af tjenesteydelser fra en omkostningsdelingsgruppe etableret i en ikke-medlemsstat til medlemmer i en medlemsstat vil ikke give anledning til vanskeligheder med at vurdere, om der er tale om konkurrencefordrejning. Domstolen har allerede fastslået i Taksatorringen (C-8/01), at spørgsmålet om konkurrencefordrejning skal vurderes for så vidt angår alternative leverandører til medlemmer af omkostningsdelingsgrupper og ikke kan forekomme, hvis omkostningsgruppen, uanset enhver afgiftspåleggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikker på at beholde medlemmerne som kunder. På grundlag af dette synspunkt skal konkurrencefordrejningen vurderes med henvisning til sandsynligheden for, at medlemmerne køber alternative forsyninger i deres etableringsmedlemsstat. Selv om konkurrencefordrejning skal vurderes ved at se på momsfrigørelsens indvirkning på modtagere af lignende ydelser, som ikke er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen, kan der ikke forekomme konkurrencefordrejning, hvis disse modtagere enten kan ansøge om medlemskab af omkostningsdelingsgruppen eller kan tilslutte sig eller oprette en anden omkostningsdelingsgruppe eller udnytte andre former for momseffektivitet, f.eks. levering fra hovedsædet til filialer. Dette spørgsmål skal igen vurderes i forhold til markedet i den medlemsstat, hvor medlemmerne er etableret.
- 44 For så vidt angår kravet om, at omkostningsdelingsgruppen skal være en »selvstændig gruppe af personer«, har KIC gjort gældende, at omkostningsdelingsgruppen skal være en afgiftspligtig person, som er uafhængig af sine medlemmer. Medlemmerne kan have tætte finansielle, økonomiske eller organisatoriske forbindelser [org. s. 14] med hinanden. Denne fortolkning er påkrævet af fire grunde. For det første fremgår det klart af ordlyden af den

engelske, franske, spanske og tyske sprogversion af artikel 132, stk. 1, litra f), at det er gruppen, der skal være uafhængig, og ikke personerne. For det andet er denne fortolkning i overensstemmelse med Domstolens tidligere retspraksis. I hverken Aviva- eller DNB Banka-dommen, som begge drejede sig om omkostningsdelingsgrupper, hvis medlemmer udelukkende kom fra en enkelt koncern, mente hverken Domstolen eller generaladvokat Kokott, at betingelsen om en »selvstændig gruppe af personer« medførte et krav om, at medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen skal være uden forbindelse med hinanden og med omkostningsdelingsgruppen som sådan. For det tredje kræver formålet med momsfrigtagelsen ikke, at medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er uafhængige af hinanden og af omkostningsdelingsgruppen som sådan. Formålet med momsfrigtagelsen er opfyldt, også selv om medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen alle er medlemmer af samme koncern, hvor medlemmerne skal samle deres ressourcer for at købe indgående varer og ydelser, og omkostningsdelingsgruppens levering af disse ydelser bidrager direkte til medlemmernes udøvelse af virksomhed af almen interesse. For det fjerde ville det medføre praktiske problemer med fastlæggelsen af graden af uafhængighed, der kræves mellem medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen, for at undtagelsen skulle finde anvendelse. For at imødegå disse praktiske problemer ville selve lovgivningen uden tvivl have indeholdt specifikke krav med hensyn til omfanget af det tilladte forhold mellem medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen, hvis det havde været hensigten at indføre en sådan betingelse.

- 45 KIC har gjort gældende, at momsfrigtagelsen fortsat er mulig, selv om medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen alle er medlemmer af en enkelt momsgruppe og dermed også er en enkelt afgiftspligtig person. Selv om omkostningsdelingsgruppen som sådan skal være en særskilt afgiftspligtig person i forhold til medlemmerne, behøver medlemmerne selv ikke at være afgiftspligtige personer overhovedet, som det klart fremgår af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f). Derfor er det eneste krav for, at omkostningsdelingsgruppen kan betragtes som en »selvstændig gruppe af personer«, at to eller flere fysiske eller juridiske personer er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen. Dette er ligeledes i overensstemmelse med formålet med momsfrigtagelsen.
- 46 Den omstændighed, at den eneste afgiftspligtige person, som modtog leveringer, var KIC, som ikke selv var medlem af omkostningsdelingsgruppen, er ifølge national ret irrelevant for anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f). Det er Det Forenede Kongerige, der har valgt at indføre en momsgruppeordning på grundlag af den fiktive situation, at leveringerne modtages og foretages af det repræsentative [org. s. 15] medlem, selv om de rent faktisk anvendes af Kaplan-colleges. Og det er Det Forenede Kongerige, der har fundet en løsning på dette problem ved i section 43 (1AA) i VATA at anerkende, at der kan dispenseres for den juridiske fiktion, der skabes med momsgruppen, når andre bestemmelser i Det Forenede Kongeriges momslovgivning kræver det.

HMRC's argumenter i hovedtræk

- 47 Der foreligger to forslag til afgørelse fra generaladvokaten i DNB Banka (C-326/15) og i Aviva (C-605/15), hvor der direkte tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt momsfrigtagelsen for omkostningsdelingsgrupper kan finde anvendelse i en grænseoverskridende situation. Generaladvokatens forslag til afgørelse i Aviva indeholder en detaljeret redegørelse for, hvorfor fritagelsen skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på grænseoverskridende transaktioner mellem omkostningsdelingsgrupper, som ikke er beliggende i samme medlemsstat som deres medlemmer (eller nogle af dem), og desuden hvorfor anvendelsen af fritagelsen uden for EU er endnu mindre holdbar. HMRC tager udgangspunkt i forslaget til afgørelse i Aviva, præmis 36-67, og i DNB Banka, præmis 47. Det er vigtigt at anerkende, at generaladvokatens forslag til afgørelse i Aviva blev fremsat på grundlag af de faktiske omstændigheder i både Aviva og DNB Banka.
- 48 HMRC har gjort gældende, at denne sag er et tydeligt eksempel på spændingen mellem bestemmelserne i artikel 11, der tillader momsgrupper, og som gør det muligt, at grupper af virksomheder, som er tæt knyttet til hinanden, behandles som én afgiftspligtig person for så vidt angår moms, og bestemmelserne om fritagelse af omkostningsdelingsgrupper. Virksomhederne i momsgruppen i denne sag er en del af en koncern. En sådan gruppe, der importerede tjenesteydelser fra en enhed i Hongkong som KPS, ville skulle svare moms af disse ydelser som følge af ordningen for omvendt betalingspligt. En sådan enhed ville, selv om den var en del af samme koncern som KPS, ikke være i stand til at tilslutte sig momsgruppen, og bestemmelserne, som rent faktisk ser bort fra transaktioner mellem medlemmer af den samme gruppe, fordi de er den samme afgiftspligtige person, ville ikke finde anvendelse. Ved at gøre KPS til en omkostningsdelingsgruppe undgår man omvendt betalingspligt fuldstændig i de tilfælde, hvor leveringerne udelukkende foregår mellem enheder inden for samme koncern. **[Org. s. 16]**
- 49 Denne uoverensstemmelse er omhandlet i punkt 46-49 i generaladvokatens forslag til afgørelse i Aviva, og HMRC har gjort gældende, at den tydeligt fremgår af de faktiske omstændigheder i denne sag.
- 50 Med hensyn til konkurrencefordrejning har Domstolen allerede fastslået, at spørgsmålet om, hvorvidt denne fritagelse kan medføre konkurrencefordrejning, skal besvares ved at analysere, om det er indrømmelsen af fritagelsen som sådan, der skaber en reel mulighed for en sådan fordrejning. Spørgsmålene i den foreliggende sag, hvis fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper overhovedet finder anvendelse, er, hvordan denne prøvelse skal foretages i en sag, hvor omkostningsdelingsgruppen er hjemmehørende i Hongkong, mens gruppens medlemmer er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. KIC anfører, at dette kan løses med en henvisning til, hvorvidt gruppens medlemmer ville erhverve disse ydelser andetsteds, hvis fritagelsen ikke forefandt. Der er ingen grund til at anlægge en sådan snæver tilgang. Analysen bør foretages i den nationale sammenhæng, der er relevant for leverandører, der foretager lignende leveringer (jf. Isle of Wight Council (sag C-288/07), jf. også punkt 123 i generaladvokatens

forslag til afgørelse i Taksatorringen (C-8/01)). I punkt 50 ff. i generaladvokatens forslag til afgørelse i Aviva henviser hun til de mange problemer ved denne fremgangsmåde, hvis omkostningsdelingsgruppen befinder sig uden for EU.

- 51 Det tredje spørgsmål er, hvorvidt fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper kan finde anvendelse på grupper, der allerede er medlemmer af en koncern, og som derfor er kædet sammen gennem juridiske, finansielle og organisatoriske forbindelser. Formålet med fritagelsen er at undgå den konkurrencefordrejning, som uafhængige aktører står over for, når de, sandsynligvis på grund af deres størrelse, er ude af stand til at erhverve ydelser fra interne ressourcer og i stedet er tvunget til at finde dem på det frie marked. Disse erhvervsdrivende skal afholde momsbyrden for disse ydelser, når de udfører virksomhed med momsfrigtagelse, men fritages for denne byrde, hvis de samarbejder med andre og etablerer en struktur for at foretage sådanne leveringer til medlemmerne uden fortjeneste for øje. HMRC har gjort gældende, at anvendelsen af fritagelsen for personer, som allerede er en del af en gruppe, åbenbart går ud over dette formål og ikke falder inden for fritagelsens anvendelsesområde. **[Org. s. 17]**
- 52 Det fjerde spørgsmål er, at KPS i nogle af de perioder, som dækkes af vurderingerne i denne sag, kun udførte leveringer til én afgiftspligtig person. Leveringerne skete derfor ikke til medlemmerne af gruppen, men til én person. Dette falder uden for fritagelsens anvendelsesområde, hvor det kræves, at ydelserne leveres til medlemmerne. Desuden var KIC, som var den eneste afgiftspligtige person i Det Forenede Kongerige, der modtog leveringer, ikke selv medlem af omkostningsdelingsgruppen. Også af denne grund kan momsfrigtagelsen ikke finde anvendelse.

Relevant retspraksis

- 53 Domstolen har ikke tidligere haft lejlighed til at præcisere det territoriale anvendelsesområde for fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper og dermed tage stilling til den korrekte anvendelse af kravet om, at fritagelsen ikke må kunne skabe konkurrencefordrejning, når omkostningsdelingsgruppen er etableret uden for EU. I DNB Banka (sag C-326/15) og Aviva (sag C-605/15) tog generaladvokaten stilling til det territoriale anvendelsesområde for fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper i forbindelse med besvarelsen af spørgsmålet om betydningen af konkurrencefordrejning hvad angår fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper, men Domstolen tog ikke stilling til disse spørgsmål i sine domme, eftersom dette var unødvendigt. Domstolen har tidligere taget stilling til spørgsmålet om konkurrencefordrejning i Taksatorringen (sag C-8/01), og generaladvokaten har taget stilling til spørgsmålet i Aviva.

First-tier Tribunals kendelse

- 54 Efter at have vurderet de spørgsmål, der blev rejst i appellen ved et retsmøde den 15. og 16. januar 2019, besluttede First-tier Tribunal, at behandlingen af appellen

skulle tage udgangspunkt i flere spørgsmål vedrørende fortolkningen af fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper, og at følgende præjudicielle spørgsmål skulle forelægges EU-Domstolen.

Præjudicielle spørgsmål

1. Hvad er det geografiske anvendelsesområde for undtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF? Navnlig (i) omfatter den en omkostningsdelingsgruppe, som er etableret **[org. s. 18]** i en anden medlemsstat end den eller de medlemsstater, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er etableret? Og i så fald (ii) gælder den også for en omkostningsdelingsgruppe, som er etableret uden for EU?
2. Hvis fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper i princippet omfatter en enhed, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor et eller flere medlemmer af omkostningsdelingsgruppen er etableret, og ligeledes en omkostningsdelingsgruppe, der er etableret uden for EU, hvordan skal kriteriet om, at fritagelsen ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning, da anvendes? Spørgsmålet er navnlig:
 - a) Gælder det for en mulig konkurrencefordrejning, der påvirker andre modtagere af lignende ydelser, som ikke er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen, eller finder det kun anvendelse på potentiel konkurrencefordrejning, som påvirker potentielle alternative leverandører af ydelser til omkostningsdelingsgruppens medlemmer?
 - b) Hvis det kun gælder for andre modtagere, kan der da være reel mulighed for konkurrencefordrejning, hvis andre modtagere, som ikke er medlemmer af omkostningsdelingsgruppen, er i stand til enten at ansøge om medlemskab af omkostningsdelingsgruppen eller til at oprette deres egen omkostningsdelingsgruppe for at erhverve tilsvarende ydelser eller til at opnå tilsvarende momsbesparelser ved hjælp af andre metoder (f.eks. ved at oprette en filial i den pågældende medlemsstat eller det pågældende tredjeland)[?]
 - c) Hvis det kun gælder for andre udbydere, skal den konkrete mulighed for konkurrencefordrejning da vurderes ved at fastslå, hvorvidt omkostningsdelingsgruppen er sikker på at beholde medlemmerne som kunder, uanset om der er mulighed for momsfrigtagelse, og derfor vurderes i forhold til alternative udbyderes adgang til det nationale marked, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er etableret? Er det i bekræftende fald af betydning, hvorvidt omkostningsdelingsgruppen er sikker

på at beholde medlemmerne som kunder, fordi de er en del af den samme koncern[?]

- d) Bør potentiel konkurrencefordrejning vurderes på nationalt niveau i forhold til alternative udbydere i det tredjeland, hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret? **[Org. s. 19]**
 - e) Bærer skattemyndigheden i EU, som forvalter momsdirektivet, bevisbyrden for at fastslå sandsynligheden for konkurrencefordrejning?
 - f) Er det nødvendigt, at skattemyndigheden i EU bestiller en specifik ekspertvurdering af markedet i det tredjeland, hvor omkostningsdelingsgruppen er etableret?
 - g) Kan tilstedeværelsen af en reel mulighed for konkurrencefordrejning fastslås ved at identificere et kommercielt marked i tredjelandet?
3. Kan fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper finde anvendelse under de omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, hvor medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen er indbyrdes forbundet via økonomiske, finansielle eller organisatoriske forbindelser?
4. Kan fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper finde anvendelse under omstændigheder, hvor medlemmerne har dannet en momsgruppe, som er en enkelt afgiftspligtig person? Gør det en forskel, hvis KIC, det repræsentative medlem, som ydelserne leveres til (i henhold til national ret), ikke er medlem af omkostningsdelingsgruppen? Og hvis det gør en forskel, udlignes denne forskel da ved national lovgivning, der foreskriver, at det repræsentative medlem har de samme karakteristika og status som medlemmerne af omkostningsdelingsgruppen med henblik på anvendelsen af fritagelsen for omkostningsdelingsgrupper?

Dateret den 29. januar 2019