

Asia C-77/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

1.2.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

30.1.2019

Valittaja:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Vastapuoli:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[--]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - valittajana

- ja -

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS - vastapuolena

[--]

PÄÄTETÄÄN SEURAAVAA:

1. Tämän päätöksen liitteessä olevat ennakkoratkaisukysymykset esitetään Euroopan unionin tuomioistuimelle Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 267 artiklan mukaisesti.

2. Asian käsittelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa ennakkoratkaisukysymyksistä tai kunnes toisin päätetään.
3. First-tier Tribunalin (Tax Chamber) kirjaamo lähettää jäljennöksen tästä välipäätöksestä ja sen liitteestä unionin tuomioistuimen kirjaamoon.
4. Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

[– –] **30.1.2019**

**EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIMELLE ESITETTÄVÄN
ENNAKKORATKAISUPYYNNÖN LIITE**

Johdanto

- 1 Tällä Yhdistyneen kuningaskunnan First-tier Tribunalin (Tax Chamber) ennakkoratkaisupyyntöillä unionin tuomioistuinta pyydetään selventämään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkintaa. Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse erityisesti siitä, voivatko useat samaan konserniin kuuluvat tytäryhtiöt, jotka ovat kaikki sijoittautuneet Yhdistyneeseen kuningaskuntaan – ja joista kukin kuuluu Hongkongiin sijoittautuneeseen yksikköön, joka kuuluu samaan konserniin ja joka suorittaa niille palveluja – saada 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisen vapautuksen, jolla nämä palvelut vapautetaan arvonlisäverosta.

Asianosaiset

- 2 Vastapuolena oleva Her Majesty’s Revenue and Customs (jäljempänä HMRC) on arvonlisäveron kantamisesta ja hallinnoinnista Yhdistyneessä kuningaskunnassa vastaava viranomaisena. [– –]
- 3 Valittajana oleva Kaplan International Colleges UK Limited (jäljempänä KIC) on arvonlisäveroryhmän edustajajäsen. Se toimii muiden yhtiöiden holdingyhtiönä Kaplan-konsernissa. [– –] **[alkup. s. 3]**

Asian käsittelyn vaiheet kansallisissa tuomioistuimissa

- 4 KIC valitti 28.9.2017 päivätyllä valituskirjelmällään seuraavista HMRC:n päätöksistä: i) 21.4.2017 päiväty arviointikirje, joka koskee ajanjaksoa 10/2014–7/2016 ja 5 252 264:ää Englannin puntaa; ii) 22.5.2017 päiväty arviointikirje, joka koskee ajanjaksoa 10/2016 ja 590 000:ta puntaa.
- 5 Päätöksillä pannaan täytäntöön kaksi muuta HMRC:n päätöstä, joiden mukaan palvelut, jotka KIC on vastaanottanut Kaplan Partner Services Hong Kong

Limitediltä (jäljempänä KPS), eivät kuulu kustannustenjakoryhmiä (Costs Sharing Groups) koskevan arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan, joten niihin sovelletaan vuoden 1994 arvonlisäverolakiin (Value Added Tax Act 1994) sisältyvän kansallisen arvonlisäverolainsäädännön käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevia säännöksiä.

- 6 Tämän analyysin tuloksena KIC on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa näistä palvelujen suorituksista käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä. Sen myynnit on pääosin vapautettu arvonlisäverosta, ja siten sen on mahdotonta saada takaisin sen koulutustoimintaan liittyvää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. KIC väittää, että KPS:n suorittamat palvelut kuuluvat sen vapautuksen soveltamisalaan, joka koskee kustannustenjakoryhmien jäsenilleen suorittamia palveluja, eikä se arvonlisäveroryhmän edustajajäsenenä ole näin ollen velvollinen maksamaan näistä suorituksista arvonlisäveroa käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevien säännösten mukaisesti.
- 7 Asia tuli 15. ja 16.1.2019 First-tier Tribunalin (Tax Chamber) käsiteltäväksi, ja se päätti esittää tämän ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle.

Lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivi

- 8 Kustannustenjakoryhmiä koskevasta poikkeuksesta säädetään arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

[alkup. s. 4] –

f) sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.

- 9 Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan yksikön jäsenet harjoittavat verosta vapautettua koulutustoimintaa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta

”– – yliopisto-opetus – –, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä”.

- 10 Käsiteltävässä asiassa nousee esille myös kysymyksiä kustannustenjakoryhmiä koskevan vapautuksen ja arvonlisäveroryhmän muodostamisen keskinäisestä suhteesta. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus (mutta ei aseteta niille velvollisuutta) ”käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”. Yhdistynyt kuningaskunta sallii arvonlisäveroryhmien muodostamisen (ks. jäljempänä esitettävä kansallinen lainsäädäntö), ja KIC on rekisteröitynyt Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän edustajajäsenenä.

Kansallinen lainsäädäntö

- 11 Kustannustenjakoryhmiä koskeva vapautus on pantu täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevalla 16 ryhmällä, jossa säädetään seuraavaa:

”Kohdan nro

1 Riippumattoman henkilöyhteenniittymän palvelut, kun kaikki seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

- a) kukin näistä henkilöistä harjoittaa toimintaa (jäljempänä merkityksellinen toiminta), joka on vapautettu arvonlisäverosta tai jonka osalta henkilö ei ole neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen,
- b) palvelut ovat välittömästi tarpeellisia yhteenniittymän jäsenten toiminnalle,
- c) yhteenniittymä vaatii jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista ja
- d) vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.”

[alkup. s. 5]

- 12 Jäljempänä esitetään muita merkityksellisiä säännöksiä, jotka koskevat suorituspaikkaa, käännettyä veronmaksuvelvollisuutta ja koulutuspalvelujen vapauttamista verosta.
- 13 Vuoden 1994 arvonlisäverolain 7A §:ssä säädetään merkityksellisin osin seuraavaa:

”7A Palvelujen suorituspaikka

(1) Tätä pykälää sovelletaan määritettäessä tässä laissa maa, jossa palvelut suoritetaan.

- (2) Palvelujen suorituspaikkana pidetään,
- a) kun henkilö, jolle palvelut suoritetaan, on elinkeinonharjoittaja, maata, jossa on palvelujen vastaanottajan kotipaikka, ja
 - b) muussa tapauksessa maata, jossa on suorittajan kotipaikka.
- (3) Kun luovutetaan oikeus palveluihin, suorituspaikka on sama kuin se, jota pidettäisiin palvelujen suorituspaikkana, jos oikeuden luovuttaja luovuttaa sen oikeuden vastaanottajalle (riippumatta siitä, käytetäänkö tätä oikeutta vai ei); tässä tarkoituksessa oikeus palveluihin käsittää minkä tahansa palvelujen suoritukseen liittyvän oikeuden, option tai etusijan ja intressin, joka johtuu tästä oikeudesta palveluihin.
- (4) Tässä laissa henkilö on palvelujen suorituksen osalta elinkeinonharjoittaja, jos henkilö
- a) on neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen,
 - b) on rekisteröitynyt tämän lain mukaisesti,
 - c) on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jonkin toisen jäsenvaltion kuin Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti, tai
 - d) [– –],

ja henkilö vastaanottaa palvelut muutoin kuin pelkästään yksityisiin tarpeisiin.”

14 Vuoden 1994 arvonlisäverolain 8 §:ssä säädetään käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekaniismista merkityksellisin osin seuraavaa:

”(1) Jos palvelut suorittaa henkilö, jonka kotipaikka on jossain muussa maassa kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tilanteessa, johon sovelletaan tätä momenttia, tämän lain vaikutuksesta kyseinen palvelujen suoritus katsotaan (sen sijaan, että kyse olisi kyseisen henkilön suorittamasta palvelujen suorituksesta)

- a) palvelujen suoritukseksi, jonka Yhdistyneessä kuningaskunnassa oleva vastaanottaja suorittaa vastaanottajan harjoittaman liiketoiminnan yhteydessä tai sen edistämiseksi, ja
- b) verolliseksi palvelujen suoritukseksi.

(2) Edellä 1 momenttia sovelletaan, jos

a) vastaanottaja on elinkeinonharjoittaja, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja

b) palvelujen suorituspaikka on Yhdistyneen kuningaskunnan alueella, [alkup. s. 6] ja, jos palvelujen suoritukseen sovelletaan jotakin liitteessä 4A olevan 1 tai 2 osan pykälää, vastaanottaja on rekisteröitynyt tämän lain mukaisesti.

(3) Palvelujen suorituksia, jotka vastaanottajan katsotaan tehneen edellä 1 momentin mukaisesti, ei oteta huomioon hänen tekemiään palvelujen suorituksina määritettäessä, onko hän oikeutettu ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen 26 §:n 1 momentin mukaisesti.”

15 Vuoden 1994 arvonlisäverolain 43 § koskee arvonlisäveroryhmiä. Siinä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos [43A–43D §:n] mukaisesti oikeushenkilöitä kohdellaan ryhmän jäsenenä, minkä tahansa ryhmän jäsenen harjoittamaa liiketoimintaa pidetään ryhmän edustajajäsenen harjoittamana liiketoimintana, ja

a) mikä tahansa ryhmän jäsenen toiselle ryhmän jäsenelle suorittama tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus jätetään huomiotta; ja

b) mitä tahansa luovutusta tai suoritusta, johon ei sovelleta edellä a kohtaa ja jossa on kyse ryhmän jäsenen suorittamasta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta tai ryhmän jäsenelle suoritettusta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, pidetään edustajajäsenen suorittamana tai edustajajäsenelle suoritettuna luovutuksena tai suorituksena; ja

c) arvonlisäveroa, jonka ryhmän jäsen on maksanut tai on velvollinen maksamaan tavaroiden hankinnasta toisesta jäsenvaltiosta tai tavaroiden maahantuonnista jäsenvaltioiden ulkopuolelta, pidetään edustajajäsenen maksamana tai maksettavana, ja tavaroita pidetään

i) 73 §:n 7 momentissa tarkoitettujen toisesta jäsenvaltiosta hankittujen tavaroiden tapauksessa; ja

ii) näiden lisäksi 38 §:ssä tarkoitettujen jäsenvaltioiden ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden tapauksessa

edustajajäsenen hankkimina tai, tapauksen mukaan, maahantuomina; ja kaikki ryhmän jäsenet vastaavat yhteisvastuullisesti arvonlisäverosta, joka edustajajäsenen on maksettava.”

16 43(1AA) §:ssä säädetään, että jos

- a) tässä laissa säädetyn tai tämän lain nojalla säädetyn säännöksen (jäljempänä merkityksellinen säännös) kannalta on merkityksellistä, täyttääkö henkilö, joka on suorittanut luovutuksen tai suorituksen tai jolle luovutus tai suoritus on suoritettu, tietyn kuvauksen,
- b) edellä 1 momentin b tai c kohtaa sovelletaan mihin tahansa luovutukseen tai suoritukseen, hankintaan tai maahantuontiin, ja
- c) on olemassa merkityksellisen säännöksen kannalta merkityksellinen ero
- i) edustajajäsenen sovellettavan kuvauksen ja
- ii) siihen yhteisöön sovellettavan kuvauksen välillä, jonka (tätä pykälää lukuun ottamatta) tässä laissa katsottaisiin suorittavan luovutuksen tai suorituksen, hankinnan tai maahantuonnin tai, tapauksen mukaan, olevan henkilö, jolle luovutus tai suoritus tehdään,

merkityksellinen säännös vaikuttaa kyseisen luovutuksen tai suorituksen, hankinnan tai maahantuonnin osalta ikään kuin ainoa edustajajäsenen sovellettava kuvaus olisi kyseiseen yhteisöön tosiasiallisesti sovellettava kuvaus.” [alkup. s. 7]

17 43(1AB) §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 1AA §:ää ei sovelleta siltä osin kuin merkityksellisen säännöksen kannalta on merkitystä sillä, onko henkilö verovelvollinen.”

18 Koulutuspalveluja koskeva vapautus sisältyy vuoden 1994 arvonnäisäverolain liitteessä 9 olevaan 6 ryhmään, ja siinä säädetään (merkityksellisin osin), että arvonnäisäverosta on vapautettu seuraavat:

”6 RYHMÄ – KOULUTUS

Kohdan nro

1 Vapautukseen oikeutetun yhteisön tarjoama

a) koulutus;

Huomautuksia:

1) Tässä ryhmässä ’vapautukseen oikeutetulla yhteisöllä’ tarkoitetaan

b) Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivaa yliopistoa ja tällaiseen yliopistoon kuuluvaa mitä tahansa collegea, laitosta, koulua tai koulutusyksikköä”.

Asian kannalta merkitykselliset tosiseikat ja menettelyn kohde

- 19 First tier Tribunal (Tax Chamber) on kuullut todistajanlausuntoja mutta ei ole vielä esittänyt lopullisia tosiseikkoja koskevia toteamuksia tässä asiassa, jonka käsittelyä on lykätty siihen saakka, kunnes unionin tuomioistuin antaa ratkaisun ennakkoratkaisukysymyksiin. Kysymystä kilpailun vääristymisestä ei kuitenkaan ole vielä tutkittu, koska on ensin päästävä selvyyteen arviointiperusteesta, jota olisi sovellettava käsiteltävän asian olosuhteissa.
- 20 KIC kuuluu Kaplan-konserniin, joka tarjoaa koulutus- ja urapalveluja. Sillä on yhdeksän Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunutta tytäryhtiötä (jäljempänä yhteisesti **Kaplan-colleget**), joista kukin ylläpitää korkeakoulutusta tarjoavaa collegea (jäljempänä **kansainväliset colleget**) Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhteistyössä 17:n Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivan yliopiston kanssa.
- 21 HMRC on vahvistanut KIC:lle, että sen tytäryhtiöt luokitellaan tällä hetkellä ”yliopiston collegeiksi” arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan täytäntöön panevassa Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä. Näin ollen [**alkup. s. 8**] Kaplan-colleget ovat tällä hetkellä oikeutettuja pitämään opiskelijoille tarjoamia koulutuspalveluja arvonlisäverosta vapautettuina.
- 22 KIC omistaa 100-prosenttisesti jokaisen kansainvälisen collegen, lukuun ottamatta University of York International Pathway Collegea (jäljempänä UYIPC), josta enemmistön (55 prosenttia) omistaa University of York (Yorkin yliopisto). University of York teki KIC:lle aloitteen tämän yhteisyrityksen perustamiseksi.
- 23 Kansainväliset colleget valmistavat lähes yksinomaan unionin ulkopuolelta tulevia opiskelijoita sekä alemman että ylemmän korkeakoulututkinnon suorittamiseen asianomaisissa yliopistoissa. Enemmistö niiden opiskelijoista tulee Kaakkois- ja Itä-Aasian maista.
- 24 Muut merkittävät koulutus konsernit ylläpitävät samankaltaisia kansainvälisiä collegeja Yhdistyneessä kuningaskunnassa – kuten myös jotkin pienemmät yritykset. Kukin niistä tekee yhteistyötä Yhdistyneen kuningaskunnan yliopistojen muodostaman eri konsernin kanssa valmistaa kansainvälisiä opiskelijoita näiden yliopistojen opintoihin. KIC kilpailee näiden konsernien kanssa houkutellessaan kansainvälisiä opiskelijoita opiskelemaan kansainvälisissä collegeissaan ja siirtymään sen jälkeen sen kumppaniyliopistojen opetuksen piiriin. Useilla Yhdistyneen kuningaskunnan yliopistoilla on omat kansainväliset collegensa, joiden toiminta on riippumatonta tärkeimmistä koulutuskonserneista.
- 25 Kullakin KIC:n kansainvälisellä collegella on oma johto- ja hallintorakenne. Kullakin niistä on erillinen yhteinen johtokunta, jonka puheenjohtajana toimii yliopistokumppani ja joka koostuu sekä Kaplan-collegen että asianomaisen yliopiston edustajista. Samoin jokaisella collegella on yhteinen akateeminen johtokunta, jonka puheenjohtajana toimii samoin asianomainen yliopisto ja jossa on edustajia sekä KIC:stä että kyseisestä yliopistosta. Yliopistokumppani

hyväksyy kunkin kansainvälisen collegen opetusohjelmat, jotka vaihtelevat kussakin collegessa, koska ne valmistavat opiskelijoita kyseisessä yliopistossa suoritettavan tutkinnon tiettyihin kursseihin.

- 26 Kansainväliset colleget rekrytoivat 85 prosenttia opiskelijoistaan 70 maassa toimivien 500 rekrytointiagentin (jäljempänä agentit) muodostaman verkoston avulla. Näillä agenteilla on erittäin tärkeä rooli opiskelijoiden rekrytoinnissa, kurssien markkinoinnissa, tulevien opiskelijoiden ja heidän perheidensä [alkup. s. 9] neuvonnassa ja tiedottamisessa sekä opiskelijoiden tukemisessa, kun nämä hakevat viisumia Yhdistyneessä kuningaskunnassa oleskelua ja opiskelua varten. Yhdelläkään agenteista ei ole yksinoikeuteen perustuvaa suhdetta Kaplan-kustannustenyhdistyksen jäseniin, ja heillä on myös oikeus työskennellä Kaplan-collegejen suorille kilpailijoille samoin kuin suoraan yliopistoille. Vastikkeena palveluistaan agentit saavat palkkion.
- 27 Ennen lokakuuta 2014 agentit tekivät sopimuksia suoraan KIC:n kanssa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Agentit tekivät yhteistyötä suoraan KIC:n Lontoossa toimivien markkinoinnista ja opiskelijaksi hyväksymisestä vastaavien tiimien kanssa opiskelijoiden rekrytoimiseksi kansainvälisiin collegeihin.
- 28 Ennen lokakuuta 2014 KIC:llä oli agenttiverkostonsa tukena useita edustustoja joillain keskeisillä markkina-alueillaan, kuten Kiinassa, Hongkongissa, Intiassa ja Nigeriassa. Edustustot antoivat agenteille operationaalista tukea, joka käsitti markkinointimateriaalia, koulutusta markkinoitavista koulutuslaitoksista ja niissä tarjottavista kursseista sekä opiskelijaksi ottamiseen ja sääntöjen noudattamiseen liittyvistä menettelyistä, kahdenvälisiä tapaamisia tulevien opiskelijoiden ja heidän perheidensä kanssa, apua tulevien opiskelijoiden kysymyksiin vastaamisessa ja tukea markkinointitapahtumissa. Ennen lokakuuta 2014 myös edustustoja johdettiin KIC:n Lontoon toimistosta käsin. Edustustot suorittivat KIC:lle palveluja maksua vastaan. Edustustot ovat Kaplan-konsernin jäseniä, lukuun ottamatta yhtä Vietnamissa sijaitsevaa edustustoa.
- 29 Ennen lokakuuta 2014 KIC oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa velvollinen maksamaan arvonlisäveroä käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä sekä agenttien että edustustojen sille suorittamista palveluista.
- 30 Lokakuussa 2014 Kaplan-konserni perusti Hongkongiin KPS:n, jolla on siellä 20 työntekijää (tilanne joulukuussa 2018). KPS:n perustamisen jälkeen KIC on jatkanut toimintaansa paikallisista edustustoista ja kolmansina osapuolina olevista agenteista muodostuvan verkoston välityksellä. KPS vastaa kuitenkin nykyisin sopimusjärjestelyistä paikallisten edustustojen ja kolmansina osapuolina olevien agenttien kanssa. KPS on osakeyhtiö, joka on sijoittautunut Hongkongiin. Kullakin yhtiön osakkaista on hallussaan yksi osake. KPS toimii osakkuussopimuksen ehtojen mukaisesti. KPS:n osakkaina on tällä hetkellä 9 Kaplan-collegea (mukaan lukien UYIPC), joten KIC omistaa välillisesti hieman alle 94 prosenttia KPS:stä, ja loput [alkup. s. 10] KPS:stä omistaa välillisesti University of York, joka on UYIPC:n enemmistöosakas. KPS suorittaa palveluja

ainoastaan kustannustenjakoryhmän jäsenille, paitsi että se tarjoaa agentti- ja edustustopalveluja Kaplanin North American Pathway -yhtiölle. Osakkuussopimusta muutettiin lukuvuonna 2015/2016, jotta UYIPC pääsee KPS:n osakkaaksi, vaikka University of York onkin sen enemmistöosakas.

- 31 Vuodesta 2014 lähtien sekä edustustoverkosto että itsenäiset agentit ovat tehneet sopimukset Hongkongiin sijoittautuneen KPS:n kanssa ja suorittaneet rekryointipalvelunsa sille. KPS on ottanut vastuulleen KIC:n Lontoosta käsin aiemmin hoitamia tehtäviä, ja se on myös keskittänyt joitakin toimintoja, joita jokainen edustusto aiemmin harjoitti. KPS vastaa myös edustustoverkoston maailmanlaajuisesta johtamisesta. Vuodesta 2014 lähtien edustustoverkosto on laajentunut ja KPS:n ja edustustojen välinen toiminta on lisääntynyt viimeksi mainittujen keskittyessä nyt agenttien päivittäiseen johtamiseen. KPS suorittaa näin ollen KIC:lle kolmenlaisia palveluja, jotka ovat tämän riita-asian kohteena: ensinnäkin palveluja, jotka KPS hankkii agenteilta, toiseksi palveluja, jotka KPS hankkii edustustoilta, ja kolmanneksi palveluja, jotka koskevat muun muassa säännösten noudattamista ja muita edellä tarkasteltuja toimintoja – kuten agenteille annettavaa tukea – ja joita KPS itse suorittaa KIC:lle.
- 32 KPS myös vastaa agenttien johtamisesta Itä- ja Kaakkois-Aasiassa. KPS:llä on agenttipalveluja varten keskus, joka on maantieteellisesti lähellä suurimpia rekryointimarkkinoita ja samalla aikavyöhykkeellä niiden kanssa.
- 33 Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että KPS:n perustamiseen Hongkongiin oli perustellut kaupalliset syyt. Käsiteltävässä asiassa ei myöskään väitetä, että KPS olisi keinotekoinen yksikkö, eivätkä Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset väitä, että KPS:n perustaminen johtaisi oikeuksien väärinkäyttöön.
- 34 KIC on esittänyt kansalliselle tuomioistuimelle näyttöä siitä, että Kaplanin kansainväliset colleget eivät pyri hankkimaan rekryointipalveluja muilta kuin KPS:ltä, vaikka KIC ei ollutkaan oikeutettu arvonlisäverovapautukseen KPS:n sille suorittamien palvelujen osalta. **[alkup. s. 11]**
- 35 UYIPC:tä lukuun ottamatta jokainen Kaplan-collegeista kuuluu myös arvonlisäveroryhmään. Koska KIC ei omistanut kokonaan tai enemmistöä UYIPC:stä, viimeksi mainittu ei voinut sisältyä arvonlisäveroryhmän rekisteröintiin.
- 36 Jokainen agentti laskuttaa suoraan KPS:ää. Tämän jälkeen KPS maksaa jokaiselle agentille tämän palveluista. Vaikka KIC on arvonlisäveroryhmän, jonka jäseniä Kaplan-collegeet ovat, edustajajäsenen käytännössä KPS laskuttaa jokaiselta Kaplan-collegelta erikseen määrän, joka agenteille on maksettava asianomaiselle Kaplan-collegelle suoritetuista palveluista. KPS laskuttaa jokaiselta Kaplan-collegelta sekä omista palveluistaan (esim. sääntöjen noudattaminen) että edustustoilta hankituista palveluista kyseiseen collegeen rekryoitujen opiskelijoiden määrän perusteella. KPS laskee maksut yhdistämällä kustannukset ja sitten jakamalla ne

opiskelijamäärän perusteella. Sen jälkeen se laskuttaa erikseen jokaista Kaplan-collegea. Agenttien markkinointikulut hoidetaan samalla tavalla. Agenttien palkkiot liittyvät kuitenkin suoraan yksittäisiin opiskelijoihin ja laskutetaan siltä collegelta, johon kyseinen opiskelija lähtee opiskelemaan.

- 37 Agenttien ja edustustojen KPS:lle suorittamista palveluista sekä KPS:n itse suorittamista palveluista ei laskuteta arvonlisäveroa. KIC väittää, että KPS:n ja KIC:n välinen suoritus on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisen kustannustenjakoryhmää koskevan vapautuksen perusteella. Näin ollen, vaikka KPS:n perustamiseen Hongkongiin oli kaupalliset syyt, KPS:n perustamisesta myös seurasi, että (jos KIC on oikeassa siinä, että se on oikeutettu arvonlisäverovapautukseen KPS:ltä vastaanottamiensa palvelujen osalta) se säästää arvonlisäveron palveluista, joita agentit ja edustustot suorittivat aiemmin suoraan KIC:lle. Kuten edellä kuitenkin todettiin, käsiteltävässä asiassa ei väitetä, että KPS olisi keinotekoinen yksikkö, eivätkä Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset väitä, että KPS:n perustaminen johtaisi oikeuksien väärinkäyttöön.
- 38 Kun tarkastellaan käsiteltävässä asiassa esille tulevia kysymyksiä, on riidatonta, että KPS suorittaa jäsenilleen eli Kaplan-collegeille palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden verosta vapautetulle toiminnalle. Samoin on riidatonta, että KPS:n käyttämä laskutusmenetelmä mahdollistaa sen, että jokaisen jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista korvataan tarkasti. [alkup. s. 12]
- 39 Riidanalaisia ovat edelleen seuraavat neljä keskeistä seikkaa:
- a) se, sovelletaanko kustannustenjakoryhmän jäsenilleen suorittamien palvelujen arvonlisäverosta vapauttamista tilanteessa, jossa kustannustenjakoryhmän kotipaikka on Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella;
 - b) tapa, jolla kansallisen tuomioistuimen olisi arvioitava sitä, johtaako tällainen vapautus, jos käytettävissä, todennäköisesti kilpailun vääristymiseen;
 - c) se, voidaanko kustannustenjakoryhmän tässä tapauksessa suorittamat palvelut vapauttaa arvonlisäverosta tilanteessa, jossa kustannustenjakoryhmä on jäsenistään erillinen verotuksellinen yksikkö mutta jossa jäsenet kuuluvat samaan konserniin ja ovat siten etuyhteydessä toisiinsa kustannustenjakoryhmän jäsenyydestä riippumatta;
 - d) se, voidaanko vapautusta soveltaa, kun kaikki kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat myös arvonlisäveroryhmän jäseniä ja muodostavat siten ainoastaan yhden verovelvollisen ja kun arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu yksi ainoa verovelvollinen ei ole kustannustenjakoryhmän jäsen.

Valittajan keskeiset lausumat

- 40 KIC väittää, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvää kustannustenjakoryhmiä koskevaa vapautusta voidaan soveltaa rajat ylittävissä tilanteissa. Sitä voidaan soveltaa tapauksissa, joissa kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut yhteen unionin jäsenvaltioon ja sen jäsenet ovat sijoittautuneet toiseen unionin jäsenvaltioon tai myös useisiin jäsenvaltioihin. Sitä voidaan soveltaa myös (kuten KIC:n tapauksessa), kun kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut kolmanteen maahan ja sen jäsenet ovat sijoittautuneet unionin jäsenvaltioon (tai useisiin jäsenvaltioihin). Valittajan mukaan tätä väitettä tukevat Euroopan komission arvonlisäverokomitean työasiakirjat 450, 654, 856 ja 883.
- 41 Vaikka julkisasiamies Kokott totesi ratkaisuehdotuksessaan Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150) ja ratkaisuehdotuksessaan DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145), että 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta voitaisiin soveltaa vain, jos sekä kustannustenjakoryhmä että sen jäsenet ovat sijoittautuneet samaan unionin jäsenvaltioon, unionin tuomioistuin ei yhtynyt tähän näkemykseen kummassakaan asiassa. Kuten julkisasiamies itsekin **[alkup. s. 13]** myönsi, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuotoon ei sisälly rajoitusta, jonka mukaan kustannustenjakoryhmän jäsenten ja itse kustannustenjakoryhmän olisi oltava sijoittautunut ainoastaan yhden jäsenvaltion alueelle – kun taas tämä käy nimenomaisesti ilmi muiden sellaisten arvonlisäverodirektiivin säännösten sanamuodosta, joiden maantieteellinen soveltamisala on rajattu (kuten 11 artikla).
- 42 Vapautuksen rajaaminen koskemaan kustannustenjakoryhmiä ja niiden jäseniä, jotka ovat kaikki sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon, olisi perusvapauksien vastaista (jäsenvaltioiden välisten rajat ylittävien palvelujen suoritusten osalta). Se olisi myös vastoin vapautuksen tarkoitusta (sellaisten rajat ylittävien suoritusten osalta, joissa osallisina on sekä jäsenvaltioihin että kolmansiin maihin sijoittautuneita kustannustenjakoryhmiä) varmistaa, että kustannustenjakoryhmän suorittamista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa, jos näillä suorituksilla edistetään suoraan sen jäsenten yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista (ks. tuomio 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 ja 29 kohta ja tuomio 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, 33 ja 34 kohta).
- 43 Kolmanteen maahan sijoittautuneen kustannustenjakoryhmän jäsenvaltioon sijoittautuneille jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen arvonlisäverosta ei aiheuta hankaluuksia kilpailun vääristymisen arvioinnissa. Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut 20.11.2003 antamassaan tuomiossa Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), että vääristymistä on arvioitava kustannustenjakoryhmän jäsenten vaihtoehtoisten palveluntarjoajien tasolla ja että vääristymisestä ei voi olla kyse, jos kaikesta verotuksesta tai vapautuksista riippumatta ryhmittymät ovat varmoja jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä. Tämän näkemyksen mukaan vääristymistä on arvioitava sen perusteella, miten todennäköisesti jäsenet hankkivat vaihtoehtoisia palveluja

sijoittautumisjäsenvaltiossaan. Vaikka vääristymistä onkin arvioitava tarkastelemalla vapautuksen vaikutusta samankaltaisten palvelujen vastaanottajiin, jotka eivät ole kustannustenjakyryhmän jäseniä, kilpailu ei voi vääristyä, jos nämä vastaanottajat voivat joko liittyä samaan kustannustenjakyryhmään tai toiseen kustannustenjakyryhmään tai perustaa toisen kustannustenjakyryhmän taikka hyödyntää mitä tahansa muuta arvonlisäverotukseen liittyvää etua, kuten päätoimipaikan eri sivuliikkeille suorittamia palveluja. Tätä kysymystä on jälleen arvioitava jäsenten sijoittautumisjäsenvaltion markkinoiden perusteella.

- 44 Kun tarkastellaan vaatimusta, jonka mukaan kustannustenjakyryhmän on oltava ”riippumaton henkilöyhteenliittymä”, KIC väittää tämän edellyttävän sitä, että kustannustenjakyryhmä on verovelvollinen, joka on erillinen jäseniinsä nähden. Jäsenillä voi kuitenkin olla läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet [alkup. s. 14] toisiinsa. Tämä tulkinta on valittajan mukaan välttämätön neljästä syystä. Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan englannin, ranskan, espanjan ja saksan kieliversioista ilmenee, että riippumattomuutta edellytetään yhteenliittymältä eikä sen jäseniltä. Toiseksi tämä tulkinta on yhdenmukainen unionin tuomioistuimen aiemman oikeuskäytännön kanssa. Tuomiossa Aviva sen enempää kuin tuomiossa DNB Banka, jotka koskivat kustannustenjakyryhmiä, joiden jäsenet kuuluivat yksinomaan yhteen ainoaan konserniin, unionin tuomioistuin tai julkisasiamies Kokott ei esittänyt, että riippumatonta henkilöyhteenliittymää koskeva edellytys tarkoittaa sitä, että kustannustenjakyryhmän jäsenillä ei voi olla minkäänlaisia suhteita toisiinsa samoin kuin itse kustannustenjakyryhmään. Kolmanneksi vapautuksen tarkoitus ei edellytä sen vaatimista, että kustannustenjakyryhmän jäsenet ovat riippumattomia toisistaan samoin kuin kustannustenjakyryhmästä. Vapautuksen tarkoitus täyttyy, vaikka kustannustenjakyryhmän jäsenet kuuluvat kaikki samaan konserniin, jos jäsenten on yhdistettävä resurssinsa hankkiakseen tavaroita ja palveluja – ja näillä kustannustenjakyryhmän suorituksilla edistetään suoraan sen jäsenten yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista. Neljänneksi se johtaisi käytännön ongelmiin määritettäessä, minkä tasoista riippumattomuutta kustannustenjakyryhmän jäseniltä olisi edellytettävä, jotta vapautusta voidaan soveltaa. Näiden käytännön ongelmien torjumiseksi lainsäädäntöön itsessään olisi varmasti sisällytetty erityisiä vaatimuksia siitä, millainen kustannustenjakyryhmän jäsenten välinen suhde voi olla, jos tällainen edellytys olisi ollut tarkoitus ottaa käyttöön.
- 45 KIC väittää, että vapautukseen voidaan vedota, vaikka kustannustenjakyryhmän jäsenet ovat kaikki saman arvonlisäveroryhmän jäseniä ja muodostavat siten yhden verovelvollisen. Vaikka kustannustenjakyryhmän itsessään on oltava jäsenistään erillinen verovelvollinen, jäsenten ei tarvitse olla lainkaan verovelvollisia, kuten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodosta ilmenee. Näin ollen se, että kustannustenjakyryhmä on ”riippumaton yhteenliittymä”, edellyttää vain sitä, että sen jäsenenä on vähintään kaksi luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä. Tämäkin on yhdenmukaista säännöksen tarkoituksen kanssa.

- 46 Sillä seikalla, että kansallisen lainsäädännön nojalla ainoa verovelvollinen, jolle suoritukset tehtiin, oli KIC, joka ei itse ollut kustannustenjakoryhmän jäsen, ei ole merkitystä 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen soveltamisen kannalta. Yhdistynyt kuningaskunta on päättänyt panna arvonlisäveroryhmän täytäntöön käyttäen fiktiota, jossa suoritukset vastaanottaa ja suorittaa edustajajäsen **[alkup. s. 15]**, vaikka Kaplan-colleget tosiasiallisesti käyttävät näitä palveluja. Samoin Yhdistynyt kuningaskunta on ratkaissut tämän ongelman tunnustamalla vuoden 1994 arvonlisäverolain 43(1AA) §:ssä, että arvonlisäveroryhmällä luodusta oikeudellisesta fiktiosta voidaan luopua, kun Yhdistyneen kuningaskunnan arvonlisäverolainsäädännön muut säännökset sitä edellyttävät.

HMRC:n keskeiset lausumat

- 47 Kysymystä siitä, voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa rajat ylittävässä tilanteessa, käsitellään suoraan kahdessa julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksessa, jotka hän esitti asioissa C-326/15, DNB Banka, ja C-605/15, Aviva. Ratkaisuehdotuksessa Aviva selostetaan yksityiskohtaisesti, miksi vapautusta olisi tulkittava siten, ettei sitä voida soveltaa sellaisia kustannustenjakoryhmiä koskeviin rajat ylittäviin tilanteisiin, jotka eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon kuin jäsenensä (tai osa niistä), ja lisäksi, miksi vapautuksen soveltaminen kolmansiin maihin on vieläkin kestävämpää. HMRC vetoaa ratkaisuehdotuksen Aviva 36 ja 37 kohtaan sekä ratkaisuehdotuksen DNB Banka 47 kohtaan. On tärkeää huomata, että ratkaisuehdotus Aviva annettiin sekä asiassa Aviva että asiassa DNB Banka kyseessä olleiden tosiseikkojen taustaa vasten.
- 48 HMRC väittää, että asia Aviva havainnollistaa selvästi arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan, jonka mukaan arvonlisäveroryhmiä ja yhteenliittymiä, joihin kuuluvilla yrityksillä on läheiset suhteet toisiinsa, voidaan käsitellä arvonlisäverotuksessa yhtenä verovelvollisena, säännösten ja kustannustenjakoryhmiä koskevan poikkeuksen säännösten välisiä jännitteitä. Käsiteltävässä asiassa arvonlisäveroryhmään kuuluvat yhtiöt kuuluvat samaan konserniin. Tällainen konserni, joka toi maahan palveluja KPS:n kaltaiselta Hongkongiin sijoittautuneelta yksiköltä, olisi arvonlisäverovelvollinen näistä palveluista käännetyn veronmaksuvelvollisuuden seurauksena. Tällainen yksikkö, vaikka se kuuluisikin samaan konserniin kuin KPS, ei voisi liittyä arvonlisäveroryhmään, eikä siihen sovellettaisi säännöksiä, joissa jätetään käytännössä huomiotta saman yhteenliittymän jäsenten väliset liiketoimet, koska ne muodostavat yhden verovelvollisen. Tekemällä KPS:stä kustannustenjakoryhmä vältetään käännteinen veronmaksuvelvollisuus kokonaan tilanteissa, joissa suoritukset tehdään samaan konserniin kuuluvien yksiköiden välillä. **[alkup. s. 16]**
- 49 Tähän epäjohdonmukaisuuteen viitataan ratkaisuehdotuksen Aviva 46–49 kohdassa, ja HMRC väittää, että käsiteltävän asian tosiseikat osoittavat tämän selvästi.

- 50 Kilpailun vääristymisestä unionin tuomioistuin on jo todennut, että kysymys siitä, johtaako vapautus todennäköisesti kilpailun vääristymiseen, on ratkaistava arvioimalla, syntyykö todellinen mahdollisuus tällaiseen vääristymiseen itse vapautuksen myöntämisestä. Käsiteltävässä asiassa, jos kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta ylipäätään sovelletaan, ongelmana on, miten tätä arviointiperustetta olisi sovellettava tilanteessa, jossa kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut Hongkongiin mutta sen jäsenet ovat sijoittautuneet Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. KIC väittää, että tämä voidaan ratkaista yksinkertaisesti sen avulla, hankkisivatko ryhmän jäsenet nämä palvelut muualta, ellei vapautusta olisi. Ei ole mitään syytä omaksua näin suppeaa lähestymistapaa. Arviointi olisi tehtävä samankaltaisia suorituksia tekevien palveluntarjoajien kannalta merkityksellisellä kansallisella tasolla (ks. tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council, C-288/07, EU:C:2008:505; ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, 123 kohta). Ratkaisuehdotuksen Aviva 50 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa julkisasiamies Kokott viittaa moniin ongelmiin, joita aiheutuisi tämän lähestymistavan noudattamisesta, jos kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut unionin ulkopuolelle.
- 51 Kolmas kysymys koskee sitä, voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa vapautusta soveltaa ryhmiin, jotka on jo muodostettu konsernin puitteissa ja jonka jäsenillä on siten oikeudelliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa. Vapautuksen tarkoituksena on välttää kilpailun vääristyminen, joka riippumattomiin toimijoihin kohdistuu silloin, kun ne, todennäköisesti kokonsa vuoksi, eivät pysty tuottamaan palveluja sisäisesti ja joutuvat sen sijaan hankkimaan ne avoimilta markkinoilta. Tällaiset elinkeinonharjoittajat kantavat näihin palveluihin liittyvän arvonlisäverorasitteen, jos ne harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, mutta vapautuvat tästä rasitteesta, jos ne tekevät yhteistyötä toisten kanssa ja perustavat rakenteen suorittaakseen tällaisia palveluja jäsenilleen tavalla, joka ei perustu voiton tavoitteluun. HMRC väittää, että vapautuksen soveltaminen henkilöihin, jotka muodostavat jo ryhmän, ylittää selkeästi tämän tarkoituksen, eikä se kuulu vapautuksen soveltamisalaan. [alkup. s. 17]
- 52 Neljäs kysymys koskee sitä, että osassa käsiteltävässä asiassa arvioitavia ajanjaksoja oli olemassa ainoastaan yksi verovelvollinen, jolle KPS:n palvelut suoritettiin. Palveluja ei siten suoritettu ryhmän jäsenille vaan yhdelle henkilölle. Tämä ei kuulu vapautuksen, jossa edellytetään, että palvelut suoritetaan jäsenille, soveltamisalaan. Lisäksi KIC, joka oli ainoa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut verovelvollinen, jolle palvelut suoritettiin, ei itse ollut kustannustenjakoryhmän jäsen. Myöskään tästä syystä vapautusta ei voida soveltaa.

Asiaa koskeva oikeuskäytäntö

- 53 Unionin tuomioistuimella ei ole tähän mennessä ollut tilaisuutta selventää kustannustenjakoryhmää koskevan poikkeuksen alueellista soveltamisalaa tai näin ollen käsitellä sitä, miten olisi sovellettava asianmukaisesti edellytystä, jonka mukaan vapautuksen ei pitäisi olla omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen rajat ylittävästi suoritettavien palvelujen yhteydessä, jos kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut unionin ulkopuolelle. Ratkaisuehdotuksissaan DNB Banka (C-326/15) ja Aviva (C-605/15) julkisasiamies Kokott tarkastelee kustannustenjakoryhmää koskevan poikkeuksen alueellista soveltamisalaa vastatessaan kysymyksiin, jotka koskivat kyseisessä vapautuksessa tarkoitettua kilpailun vääristymisen merkitystä, mutta unionin tuomioistuin ei käsitellyt niissä esille tulleita kysymyksiä tuomioissaan, koska siihen ei ollut tarvetta. Unionin tuomioistuin on aiemmin tarkastellut kysymystä kilpailun vääristymisestä asiassa C-8/01, Taksatorringen, kuten on tehnyt myös julkisasiamies Kokott ratkaisuehdotuksessaan Aviva.

FTT:n päätös

- 54 Tarkasteltuaan valituksessa esille tulevia kysymyksiä 15. ja 16.1.2019 pidetyssä istunnossa First-tier Tribunal päätti, että valituksesta annettava ratkaisu riippuu useista kysymyksistä, jotka liittyvät kustannustenjakoryhmää koskevan vapautuksen tulkintaan, ja että sen olisi esitettävä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntö seuraaviin kysymyksiin vastaamiseksi.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Mikä on neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän vapautuksen alueellinen soveltamisala? Kysymys koskee erityisesti sitä, i) kuuluuko siihen kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut **[alkup. s. 18]** toiseen jäsenvaltioon kuin se jäsenvaltio tai ne jäsenvaltiot, joihin kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, ii) kuuluuko siihen myös kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle?
2. Jos kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa yksikköön, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin yksi tai useat kustannustenjakoryhmän jäsenistä, ja myös kustannustenjakoryhmään, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle, miten olisi sovellettava arviointiperustetta, jonka mukaan vapautus ei saa olla omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä? Erityisesti tiedustellaan seuraavaa:
 - a) Sovelletaanko arviointiperustetta mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa muihin samankaltaisten palvelujen

vastaanottajiin, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, vai sovelletaanko sitä ainoastaan mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa palveluja kustannustenjakoryhmän jäsenille suorittaviin mahdollisiin vaihtoehtoihin palveluntarjoajiin?

- b) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin vastaanottajiin, voiko olla olemassa todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen, jos muut vastaanottajat, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, voivat joko hakea kyseisen kustannustenjakoryhmän jäseniksi tai perustaa oman kustannustenjakoryhmänsä hankkiakseen samankaltaisia palveluja tai saadaakseen vastaavat arvonlisäverosäästöt muilla menetelmillä (kuten perustamalla sivuliikkeen kyseiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan)?
- c) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin palveluntarjoajiin, onko todellista mahdollisuutta kilpailun vääristymiseen arvioitava määrittämällä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä riippumatta siitä, onko arvonlisäverovapautus käytettävissä vai ei – ja onko näin ollen kyseistä mahdollisuutta arvioitava sen perusteella, onko vaihtoehtoisilla palveluntarjoajilla pääsy kansallisille markkinoille, joille kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, onko sillä merkitystä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä, koska ne kuuluvat samaan konserniin?
- d) Olisiko kilpailun mahdollista vääristymistä arvioitava kansallisella tasolla suhteessa kolmannessa maassa, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut, toimiviin vaihtoehtoihin palveluntarjoajiin? **[alkup. s. 19]**
- e) Onko jäsenvaltion veroviranomaisella, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanosta, todistustaakka kilpailun vääristymisen todennäköisyyden osoittamisesta?
- f) Onko jäsenvaltion veroviranomaisen hankittava erityinen asiantuntija-arvio sen kolmannen maan markkinoista, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut?
- g) Voidaanko todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen osoittaa yksilöimällä kaupalliset markkinat kolmannessa maassa?

3. Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa käsiteltävän asian olosuhteissa, joissa kustannustenjakoryhmän

jäsenillä on rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa?

4. Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa olosuhteissa, joissa jäsenet ovat muodostaneet arvonlisäveroryhmän, joka on yksi ainoa verovelvollinen? Onko sillä merkitystä, että KIC eli edustajajäsen, jolle (kansallisen lainsäädännön mukaan) palvelut suoritetaan, ei ole kustannustenjakoryhmän jäsen? Jos sillä on merkitystä, tehdäänkö tämä seikka merkityksettömäksi kansallisessa lainsäädännössä säätämällä, että edustajajäsenillä on kustannustenjakoryhmän jäsenten ominaisuudet ja asema sovellettaessa kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta?

Päivätty tänään, 29.1.2019.

TYÖASIAKIRJA