

Cauza C-77/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

1 februarie 2019

Instanța de trimitere:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit)

Data deciziei de trimitere:

30 ianuarie 2019

Apelantă:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Intimați:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[omissis]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - apelantă

- și -

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS - intimați

[omissis]

SE DISPUNE DUPĂ CUM URMEAZĂ:

1. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, întrebările formulate în anexa la prezenta decizie.

2. Suspendă toate procedurile ulterioare din prezenta cauză până la momentul la care Curtea de Justiție a Uniunii Europene se pronunță cu privire la întrebările preliminare care îi sunt adresate sau până la emiterea unei noi ordonanțe.
3. Grefierul First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalului de Primă Instanță (Camera Fiscală), Regatul Unit] va remite o copie a acestei ordonanțe și anexa acesteia grefierului Curții de Justiție a Uniunii Europene.
4. Nu se statuează cu privire la cheltuielile de judecată.

[omissis] 30 ianuarie 2019

**[OR 2] ANEXĂ LA ORDONANȚA DE TRIMITERE
CĂTRE CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE**

Introducere

- 1 Prin prezenta cerere de decizie preliminară formulată de FTT (Tribunalul de Primă Instanță, denumit în continuare „FTT”) din Regatul Unit, i se solicită Curții de Justiție să clarifice interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva principală TVA”). În special, problemele din procedura națională vizează întrebarea dacă mai multe filiale ale unui singur grup de societăți, care sunt toate înființate în Regatul Unit — și care sunt fiecare membre ale unei entități din Hong Kong, care face parte, la rândul ei, din grupul de societăți, și care le furnizează acestora servicii — pot beneficia de o scutire de TVA pentru aceste servicii în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f).

Părțile

- 2 Intimata, Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală din Regatul Unit, denumită în continuare „HMRC”), este autoritatea responsabilă pentru stabilirea și colectarea TVA în Regatul Unit. [omissis]
- 3 Apelanta, Kaplan International Colleges UK Limited (denumită în continuare „KIC”), este membrul reprezentativ al unui grup TVA. Acesta funcționează ca o societate holding pentru celelalte societăți din grupul Kaplan. [omissis] **[OR 3]**

Istoricul procedurilor desfășurate în fața instanțelor naționale

- 4 Printr-o cerere de introducere a căii de atac depuse în data de 28 septembrie 2017, KIC contestă deciziile HMRC, precum urmează: (i) Înștiințarea de plată din data

de 21 aprilie 2017 pentru perioada cuprinsă între octombrie 2014 și iulie 2016 în sumă de 5 252 264 lire sterline; (ii) Înștiințarea de plată din data de 22 mai 2017 pentru perioada octombrie 2016 în sumă de 590 000 lire sterline.

- 5 Deciziile respective pun în aplicare două alte decizii ale HMRC potrivit cărora serviciile de care a beneficiat KIC din partea Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (denumită în continuare „KPS”) nu se încadrează în domeniul de aplicare al scutirii de TVA pentru Costs Sharing Groups (grupuri constituite în fapt care utilizează în comun mijloace, denumite în continuare „CSG”) și, prin urmare, se supun dispozițiilor privind taxarea inversă din dreptul intern referitoare la TVA incluse în Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „VATA 1994”).
- 6 Rezultatul respectivei analize este acela că KIC are obligația de a contabiliza TVA pentru acele prestări de servicii supuse regimului de taxare inversă. Ieșirile de servicii prestate de această societate sunt în marea lor parte scutite de TVA și, prin urmare, TVA-ul corespunzător intrărilor pe care îl achită, aferent activităților sale educaționale, nu poate fi recuperat. KIC susține că serviciile prestate de KPS se încadrează în domeniul de aplicare al scutirii pentru servicii furnizate de CSG-uri membrilor lor și, prin urmare, nu îi revine responsabilitatea, în calitate de membru reprezentativ al grupului TVA, de a contabiliza aceste prestații în conformitate cu dispozițiile privind taxarea inversă.
- 7 Cazul a ajuns în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalului de Primă Instanță (Camera Fiscală), Regatul Unit] în 15 și 16 ianuarie 2019, care a decis să adreseze prezenta cerere de decizie preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Dreptul Uniunii

Directiva principală TVA

- 8 Scutirea pentru CSG-uri este stabilită la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva principală TVA (denumită în continuare „Directiva TVA”), care prevede următoarele:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[OR 4] [...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din

cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței”.

- 9 Membrii entității pertinente în speță efectuează activități educaționale scutite de TVA. Articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA prevede scutiri pentru:

„[...] învățământul [...] universitar, [...] inclusiv prestarea [...] de către organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare”.

- 10 Prezenta cauză ridică, de asemenea, problema relației dintre scutirea de care se bucură CSG și grupul TVA. Articolul 11 din Directiva TVA permite (însă nu impune) statelor membre să „consider[e] ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.” Regatul Unit permite grupul TVA (a se vedea dreptul intern prezentat mai jos) iar KIC este înregistrată în scopul plății TVA-ului în Regatul Unit în calitate de membru reprezentativ al grupului TVA.

Legislație internă

Dreptul intern

- 11 Scutirea de la plata TVA este transpusă în dreptul intern prin VATA 1994, grupul 16, anexa 9, care stipulează:

„Articolul nr.

1 Prestarea de servicii de către un grup independent de persoane, atunci când sunt întrunite cumulativ următoarele condiții —

(a) fiecare dintre persoanele respective desfășoară o activitate („activitatea pertinentă“) scutită de TVA sau în relație cu care persoana respectivă nu este impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului,

(b) prestarea de servicii se efectuează în scopul prestării către membrii grupului a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității relevante,

(c) grupul se rezumă să solicite membrilor săi rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune și

(d) scutirea prestării nu este susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței”. [OR 5]

12 Alte prevederi pertinente privind locul prestării, taxarea inversă și scutirea aplicată pentru servicii educaționale sunt prezentate mai jos.

13 Articolul 7A din VATA 1994 stipulează:

„7A Locul prestării serviciilor

(1) Prezentul articol se aplică în scopul stabilirii, în sensul prezentei legi, a țării în care sunt prestate serviciile.

(2) Prestarea serviciilor este considerată efectuată —

(a) în cazul în care persoana căreia îi sunt prestate serviciile este o persoană juridică pertinentă, în țara beneficiarului și

(b) în alte cazuri, în țara prestatorului.

(3) Locul prestării unui drept la servicii este același ca și în cazul în care prestarea serviciilor ar fi considerată efectuată de prestatorul dreptului către beneficiarul dreptului (indiferent dacă dreptul este exercitat sau nu); în acest sens, dreptul la servicii include orice drept, opțiune ori prioritate privind prestarea serviciilor și un interes aferent unui drept la servicii.

(4) În sensul prezentei legi, o persoană este persoană juridică pertinentă în relație cu prestarea serviciilor dacă acea persoană —

(a) este o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului,

(b) este înregistrată potrivit prezentei legi,

(c) este identificată în scopuri de TVA potrivit legii unui stat membru, altul decât Regatul Unit sau

(d) [*omissis*],

iar serviciile sunt recepționate de persoana respectivă, altfel decât integral în scopuri personale”.

14 Articolul 8 [din VATA 1994] cuprinde prevederi referitoare la mecanismul taxării inverse, iar acestea stipulează:

„(1) Atunci când serviciile sunt prestate de o persoană ce aparține de altă țară decât Regatul Unit în condițiile în care se aplică acest alineat, prezenta lege produce efecte ca atunci când (în loc să fie considerată o prestare de servicii din partea respectivei persoane) —

(a) a avut loc o prestare de servicii de către beneficiar pe teritoriul Regatului Unit în cursul îndeplinirii obiectului de activitate al acestuia, și

(b) prestarea respectivă a reprezentat o prestare impozabilă.

(2) Alineatul (1) de mai sus se aplică în cazul în care —

(a) beneficiarul este o persoană juridică pertinentă din Regatul Unit și

(b) prestarea serviciilor are loc pe teritoriul Regatului Unit, **[OR 6]** și, în cazul în care prestarea serviciilor intră sub incidența unui alineat din cadrul părții 1 sau părții 2 a Anexei 4A, beneficiarul este înregistrat potrivit prezentei legi.

(3) Prestările considerate ca fiind efectuate de beneficiar potrivit alineatului (1) de mai sus nu sunt considerate prestări efectuate de acesta la stabilirea oricărei scutiri de la plata TVA în cazul acestuia, potrivit articolului 26 alineatul (1).”

15 Articolul 43 cuprinde prevederi referitoare la grupurile TVA:

„(1) În cazul în care [potrivit articolelor 43A - 43D] anumite persoane juridice sunt tratate ca membre ale unui grup, orice activitate întreprinsă de un membru al grupului este tratată ca fiind întreprinsă de membrul reprezentativ și —

(a) nu sunt luate în considerare prestările de servicii sau furnizările de bunuri de către un membru al grupului către alt membru al grupului; și

(b) orice prestare de bunuri sau furnizare de servicii care nu intră sub incidența alineatului (a) de mai sus și care constituie o prestare de bunuri sau furnizare de servicii de către ori către un membru al grupului este tratată ca fiind efectuată de către or către membrul reprezentativ; și

(c) orice sumă reprezentând TVA plătită ori plătită de către un membru al grupului la achiziționarea de bunuri din alt stat membru sau la importul de bunuri dintr-o țară care nu este stat membru este considerată plătită sau plătită de către membrul reprezentativ, și bunurile sunt tratate —

(i) în cazul bunurilor achiziționate din alt stat membru, în sensul articolului 73 alineatul (7); și

(ii) în cazul bunurilor importate dintr-o țară care nu este stat membru, în acest sens și în sensul prevederilor articolului 38,

ca și cum au fost achiziționate sau, după caz, importate, de membrul reprezentativ; iar toți membrii grupului răspund în solidar pentru orice sumă de TVA datorată de membrul reprezentativ.“

16 Articolul 43(1AA) stipulează că atunci când

(a) este relevant, în sensul oricărei prevederi a prezentei legi sau a unui act normativ subsecvent („**prevederea pertinentă**”), dacă persoana care prestează sau care beneficiază de serviciile prestate sau persoana către care sau de către care sunt achiziționate sau importate bunurile, este o persoană care întrunește anumite caracteristici,

(b) punctele (b) sau (c) de la alineatul (1) de mai sus se aplică oricărei prestări, achiziții sau oricărui import și

(c) există o diferență care ar fi relevantă în sensul prevederii pertinente între -

(i) caracteristicile membrului reprezentativ și

(ii) caracteristicile aplicabile organismului care (în afară de prezentul articol) ar fi considerat, în sensul prezentei legi, ca efectuând prestarea, achiziția sau importul sau, după caz, ca fiind persoana care beneficiază de prestare,

prevederea pertinentă produce efecte în relație cu respectiva prestare, achiziție sau activitate de import ca atunci când singurele caracteristici aplicabile membrului reprezentativ ar fi caracteristicile aplicabile acelui organism.” [OR 7]

17 În continuare, articolul 43(1AB) stipulează:

„Alineatul (1AA) de mai sus nu se aplică în măsura în care aspectul relevant în sensul prevederii pertinente este dacă persoana este sau nu impozabilă.“

18 Scutirea în cazul prestării de servicii educaționale este prevăzută la grupul 6 al Anexei 9 din VATA 1994 care stipulează (în normele materiale) scutiri pentru:

„GRUPUL 6 – SERVICII EDUCAȚIONALE

Articol nr.

1 Prestarea de către un organism eligibil de -

(a) servicii educaționale;

Note:

- (1) În sensul acestui grup, «organism eligibil» înseamnă -
- (b) o universitate din Regatul Unit și orice facultate, instituție, școală sau incintă a respectivei universități;”

Faptele pertinente și întrebările ridicate în cadrul procedurii

- 19 First tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a audiat depozițiile martorilor, însă încă nu a formulat concluzii definitive privind faptele din cauză, în așteptarea deciziei Curții cu privire la întrebările preliminare. Cu toate acestea, încă nu a fost analizată problema denaturării concurenței, având în vedere necesitatea clarificării testului care ar trebui aplicat în condițiile prezentei cauze.
- 20 KIC este membru al grupului de societăți Kaplan, care oferă servicii educaționale și de orientare în carieră. Acesta are nouă filiale în Regatul Unit (denumite în continuare „**colegiile Kaplan**”), fiecare incluzând o instituție de învățământ superior (denumite în continuare „**colegiile internaționale**”) în Regatul Unit, în colaborare cu 17 universități din Regatul Unit.
- 21 HMRC a confirmat KIC că, în prezent, filialele sale se califică drept „colegii universitare” potrivit transpunerii în Regatul Unit a articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Prin urmare, **[OR. 8]** în prezent, colegiile Kaplan au dreptul de a trata serviciile educaționale pe care le prestează pentru studenți ca fiind scutite de la plata TVA.
- 22 Fiecare colegiu internațional este 100% proprietatea KIC, cu excepția University of York International Pathway College (denumită în continuare „UYIPC”), unde pachetul majoritar de acțiuni (55%) este deținut de University of York. University of York a avut inițiativa de a contacta KIC pentru a-i propune această asociere în participațiune (joint venture).
- 23 Colegiile internaționale pregătesc aproape exclusiv studenți provenind din state care nu sunt membre ale Uniunii pentru admiterea la programe universitare și postuniversitare în cadrul universităților pertinente. Majoritatea studenților acestora este recrutată din state din Asia de Sud-Est și de Est.
- 24 Există și alte grupuri educaționale semnificative care gestionează colegii internaționale asemănătoare în Regatul Unit – precum și întreprinderi mai mici. Fiecare dintre acestea colaborează cu grupuri diferite de universități din Regatul Unit pentru a pregăti studenții internaționali pentru respectivele universități. KIC concurează cu aceste grupuri pentru a atrage studenți internaționali care să studieze în cadrul colegiilor sale internaționale, urmând să își continue studiile în cadrul universităților partener. Există mai multe universități din Regatul Unit

care au propriile colegii internaționale, ce funcționează independent de principalele grupuri educaționale.

- 25 Fiecare colegiu internațional KIC are propria structură de conducere. Fiecare are propriul Consiliul Director, prezidat de un reprezentant al universității partenere, și cuprinde atât reprezentanți ai colegiului Kaplan, cât și ai universității pertinente – și fiecare are un Consiliu Academic Comun, de asemenea prezidat de un reprezentant al universității partenere și cuprinzând atât reprezentanți KIC cât și ai universității pertinente. Pentru fiecare colegiu internațional, universitatea parteneră aprobă programele educaționale predate, care sunt diferite în cadrul fiecărui colegiu, deoarece pregătesc studenții pentru a urma programe universitare specifice, în cadrul acelei universități anume.
- 26 Colegiile internaționale recrutează 85% dintre studenții lor prin intermediul unei rețele de 500 agenți de recrutare educațională (denumiți în continuare „agenții”), în 70 de țări. Aceștia au un rol esențial în recrutarea studenților, promovarea cursurilor, asigurarea serviciilor de consiliere și informare [OR 9] pentru potențialii studenți și familiile acestora și pentru sprijinirea studenților în procesul de solicitare a vizei pentru a locui și a studia în Regatul Unit. Niciunul dintre agenți nu are o relație de exclusivitate cu membrii Kaplan CSG și pot lucra și pentru concurenții direcți ai colegiilor Kaplan, precum și pentru universități, în mod direct. În schimbul serviciilor prestate, agenții primesc un comision.
- 27 Înainte de octombrie 2014, agenții aveau contract direct cu KIC în Regatul Unit. Agenții colaborau în mod direct cu echipele de marketing și admitere ale KIC din Londra, pentru a recruta studenți pentru colegiile internaționale.
- 28 Înainte de octombrie 2014, KIC își sprijinea rețeaua de agenți prin intermediul unor birouri de reprezentare ce funcționau pe piețele sale cele mai importante, inclusiv în China, Hong Kong, India și Nigeria. Birourile de reprezentare le asigurau agenților sprijin operațional, inclusiv materiale de marketing, instruire privind instituțiile și cursurile promovate și procedurile de admitere și conformitate, întâlniri față în față cu potențiali studenți și cu părinții acestora, sprijin pentru a răspunde la anumite întrebări ridicate de studenții potențiali, precum și sprijin în cadrul evenimentelor promoționale. Înainte de octombrie 2014, și birourile de reprezentare erau gestionate de sediul principal KIC Londra. Birourile de reprezentare prestau KIC servicii contra cost. Birourile de reprezentare sunt membre ale grupului de societăți Kaplan, cu excepția uneia singure, cea din Vietnam.
- 29 Înainte de octombrie 2014, KIC avea obligația de a plăti TVA în Regatul Unit, în baza mecanismului de taxare inversă, atât pentru serviciile prestate de agenți, cât și pentru cele prestate de birourile de reprezentare.
- 30 În octombrie 2014, Grupul Kaplan a înființat KPS în Hong Kong, având acolo 20 de angajați (din decembrie 2018). După înființarea KPS, KIC continuă să funcționeze prin intermediul unei rețele de birouri de reprezentare locale și agenți,

în calitate de terți. Cu toate acestea, aspectele contractuale privind birourile de reprezentare locale și terții care acționează în calitate de agenți sunt acum gestionate de KPS. KPS este societate pe acțiuni. Este constituită la Hong Kong. Membrii societății dețin fiecare câte o acțiune. KPS funcționează conform termenilor unui acord de adeziune. În prezent, membrii KPS sunt cele 9 colegii Kaplan (inclusiv UYIPC) – prin urmare, KIC deține în mod indirect doar aproape 94% din KPS, restul acțiunilor **[OR 10]** fiind deținute în mod indirect de University of York, prin deținerea cotei majoritare a UYIPC. KPS nu prestează servicii entităților care nu au calitatea de membru CSG, însă prestează servicii în calitate de agent și de birou de reprezentare pentru activitățile Kaplan North American Pathway. Acordul de adeziune a fost modificat în 2015/16 pentru a permite UYIPC să se alăture, chiar dacă pachetul majoritar al acțiunilor sale este deținut de University of York.

- 31 Din 2014, atât rețeaua de birouri de reprezentare, cât și agenții independenți au încheiat contracte cu și au prestat servicii de recrutare pentru KPS din Hong Kong. KPS a preluat responsabilitățile îndeplinite anterior de KIC din Londra și, de asemenea, centralizează unele dintre funcțiile îndeplinite anterior de fiecare birou de reprezentare. De asemenea, KPS răspunde de gestionarea rețelei de birouri de reprezentare din întreaga lume. Din anul 2014, rețeaua de birouri de reprezentare s-a extins și există un nivel sporit de activitate între KPS și birourile de reprezentare, acestea din urmă concentrându-se în prezent asupra gestionării zilnice a activității agenților. Prin urmare, există trei tipuri de prestări efectuate de KPS către KIC, care constituie obiectul litigiului: în primul rând, serviciile pe care KPS le achiziționează de la agenți, în al doilea rând, serviciile pe care KPS le achiziționează de la birourile de reprezentare și, în sfârșit, serviciile prin care se asigură conformitatea și celelalte activități prezentate mai sus, precum cele de sprijinire a agenților, pe care KPS le furnizează către KIC.
- 32 De asemenea, KPS răspunde de gestionarea agenților din Asia de Est și de Sud-Est. KPS pune la dispoziție un centru pentru deservirea agenților amplasat, din punct de vedere geografic, în proximitatea celor mai mari piețe de recrutare ale colegiilor internaționale și pe același fus orar.
- 33 Toate părțile sunt de acord că au existat motive comerciale solide pentru înființarea KPS în Hong Kong. Nu se susține că KPS ar fi o entitate artificială, iar autoritățile fiscale ale Regatului Unit nu sugerează în niciun fel că înființarea KPS ar da naștere unui abuz de drept.
- 34 KIC a prezentat instanței naționale dovezi conform cărora colegiile internaționale Kaplan nu intenționează să obțină servicii de recrutare de la altă entitate, alta decât KPS, chiar dacă KIC nu avea dreptul la scutire de la plata TVA pentru serviciile pe care i le prestează KPS. **[OR 11]**
- 35 Fiecare dintre colegiile Kaplan face parte, de asemenea, dintr-un grup TVA, cu excepția UYIPC. Deoarece UYIPC nu constituia o filială deținută integral sau majoritar de KIC, nu putea face obiectul înregistrării ca grup TVA.

- 36 Fiecare agent emite facturi direct către KPS. Apoi, KPS plătește fiecare agent. Deși KIC este membrul reprezentativ al grupului TVA în cadrul căruia colegiile Kaplan sunt membri, în practică, KPS percepe separat de la fiecare colegiu Kaplan sumele datorate agenților pentru serviciile prestate pentru colegiul Kaplan pertinent. KPS percepe de la fiecare colegiu Kaplan sume aferente serviciilor proprii (de exemplu, servicii de conformitate) și serviciilor achiziționate de la birouri de reprezentare în baza numărului de studenți recrutați pentru colegiul respectiv. KPS calculează sumele datorate cumulând costurile și împărțindu-le apoi la numărul de studenți. După aceea, facturează separat fiecare colegiu Kaplan. Cheltuielile de marketing ale agenților sunt gestionate în același mod. Cu toate acestea, comisioanele agenților sunt asociate în mod direct studenților individuali și sunt percepute colegiului de destinație al studentului.
- 37 Nu se percepe TVA pentru serviciile prestate de agenți către KPS, de la birourile de reprezentare către KPS și de la KPS însăși. KIC argumentează că prestarea serviciilor între KPS și KIC este scutită, prin aplicarea scutirii CSG potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Prin urmare, deși au existat motive comerciale pentru înființarea KPS în Hong Kong, înființarea KPS a avut, de asemenea, efectul (dacă susținerea KIC este corectă, că are dreptul la scutire pentru serviciile prestate de KPS) de a genera economii din TVA pentru serviciile prestate anterior în mod direct de agenți și de birouri de reprezentare către KIC. Însă, după cum se menționează mai sus, nu se susține că KPS ar fi o entitate artificială, iar autoritățile fiscale ale Regatului Unit nu sugerează în niciun fel că înființarea KPS ar da naștere unui abuz de drept.
- 38 Revenind la miezul problemei, nu se contestă faptul că KPS pune la dispoziția membrilor săi, colegiile Kaplan, serviciile necesare în mod direct desfășurării activităților care fac obiectul scutirii. De asemenea, nu se contestă nici faptul că metoda de plată adoptată de KPS asigură rambursarea exactă a părții fiecărui membru din cheltuielile comune. **[OR 12]**
- 39 Rămân nesoluționate patru aspecte principale:
- (a) Dacă scutirea de la plata TVA pentru serviciile prestate de un CSG către membrii săi se aplică sau nu în situațiile în care CSG provine din, și este stabilit în alt stat, în afara Regatului Unit;
 - (b) Modul în care instanța națională ar trebui să evalueze dacă o astfel de scutire, în cazul în care există, poate sau nu să conducă la o denaturare a concurenței;
 - (c) Dacă prestarea de servicii de către CSG în acest caz poate sau nu să se califice pentru scutire în situații în care CSG constituie o entitate impozabilă distinctă de membrii săi, însă membrii sunt parte a aceluiași grup de societăți și, în consecință, au relații între ei în mod independent de afilierea lor la CSG;

- (d) Dacă se poate aplica scutirea cât timp toți membrii CSG sunt și membri ai unui grup TVA și, prin urmare, constituie o singură persoană impozabilă, și în condițiile în care persoana impozabilă unică în sensul Directivei TVA nu este membru al CSG.

Rezumatul argumentelor invocate de apelantă

- 40 KIC susține că scutirea pentru grupuri constituite în fapt care utilizează în comun mijloace prevăzută de articolul 132 alineatul (1) litera (f) se poate aplica în cazuri transfrontaliere. Aceasta se poate aplica și în situațiile în care CSG este stabilit într-un stat membru al Uniunii, iar membrii sunt stabiliți în alt stat membru al Uniunii, sau în mai multe state membre. De asemenea, se poate aplica (cum este cazul KIC) în situația în care CSG este stabilit într-o țară care nu este stat membru al Uniunii, iar membrii sunt stabiliți într-un stat membru al Uniunii (sau în mai multe state membre ale Uniunii). Această argumentație este sprijinită prin documentele de lucru 450, 654, 856 și 883 ale Comitetului TVA al Comisiei Europene.
- 41 Deși avocata generală Kokott a exprimat în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150) și în cauza DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145) opinia că scutirea prevăzută de articolul 132 alineatul (1) litera (f) se aplică numai atunci când atât CSG cât și membrii săi sunt stabiliți în același stat membru UE, această opinie nu a fost reținută de Curte în niciuna dintre cauze. După cum a admis însăși onorata avocata generală [OR 13], formularea articolului 132 alineatul (1) litera (f) nu cuprinde nicio restricție prin care să se solicite ca atât CSG, cât și membrii acestuia să fie stabiliți într-un singur stat membru – pe când alte dispoziții ale Directivei principale TVA care au un domeniu de aplicare limitat teritorial (precum articolul 11) indică în mod expres acest lucru în formularea lor.
- 42 Restricționarea scutirii la CSG și la membrii care sunt toți stabiliți în același stat membru ar contraveni libertăților fundamentale (în ceea ce privește prestările transfrontaliere între statele membre). De asemenea, ar contraveni scopului scutirii (atât în ceea ce privește prestările transfrontaliere ce implică CSG stabilit în state membre sau în state nemembre), și anume acela de a asigura că serviciile prestate de un CSG nu fac obiectul TVA atunci când prestarea acelor servicii contribuie în mod direct la desfășurarea activităților în interesul public al membrilor săi (a se vedea Hotărârile Curții în cauza Aviva, punctele 28-29, și în cauza DNB Banka la punctele 33-34).
- 43 Acordarea scutirii pentru serviciile prestate de un CSG care nu este stabilit într-un stat membru către membrii dintr-un stat membru nu va provoca dificultăți în evaluarea denaturării concurenței. Curtea a precizat deja în cauza C-8/01 Taksatorringen că denaturarea trebuie evaluată la nivelul furnizorilor alternativi ai membrilor CSG și nu poate exista dacă, indiferent de impozitare sau scutire, CSG se poate baza pe calitatea de clienți a membrilor săi. Din această perspectivă, denaturarea trebuie analizată prin prisma probabilității ca membrii respectivi să

achiziționeze servicii alternative în statul membru în care sunt stabiliți. Chiar dacă denaturarea trebuie evaluată prin analizarea efectului scutirii asupra beneficiarilor de servicii asemănătoare care nu sunt membri ai CSG, denaturarea nu poate interveni dacă respectivii beneficiari pot ori să se afilieze la acel CSG sau la alt CSG, ori să constituie un alt CSG, ori să beneficieze de altă dispoziție referitoare la TVA, precum prestările entității principale către sucursale. Din nou, această întrebare trebuie analizată prin raportare la piața din statul membru al membrilor.

- 44 În ceea ce privește cerința ca acel CSG să constituie un „grup independent de persoane”, KIC admite că aceasta înseamnă că CSG trebuie să fie o persoană impozabilă distinctă de membrii săi. Nu este necesar ca membrii să nu fie strâns legați între ei prin legături financiare, economice și organizaționale [OR. 14] . Această interpretare se impune din patru motive. În primul rând, formularea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din versiunile în limbile engleză, franceză, spaniolă și germană evidențiază că grupul este cel care trebuie să fie independent, iar nu persoanele. În al doilea rând, această interpretare este consecventă cu jurisprudența anterioară a Curții. Nici în cauza Aviva nici în cauza DNB Banka, cauze care fiecare viza CSG ai căror membri proveneau în mod exclusiv dintr-un singur grup de societăți, nici Curtea, nici avocata generală nu au sugerat că condiția referitoare la un „grup independent de persoane” necesită ca membrii CSG să nu aibă nicio legătură unii cu alții, ca și însuși CSG. În al treilea rând, scopul scutirii nu necesită ca membrii CSG să fie independenți unul față de altul, precum și față de CSG însuși. Scopul scutirii este satisfăcut, chiar și atunci când membrii CSG sunt toți membri ai aceluiași grup de societăți, în care membrii trebuie să își cumuleze resursele pentru a achiziționa bunuri și servicii necesare desfășurării activității — iar prestarea acelor servicii de către CSG contribuie în mod direct la desfășurarea activităților în interesul public al membrilor săi. În al patrulea rând, ar conduce la probleme de ordin practic în stabilirea nivelului de independență care ar trebui să existe între membrii CSG pentru aplicarea scutirii. Pentru a contracara aceste probleme de ordin practic, legislația ar fi inclus, cu siguranță, condiții specifice privind amploarea relației permise între membrii CSG, dacă s-ar fi intenționat stabilirea unei astfel de condiții.
- 45 KIC susține că scutirea este aplicabilă chiar și atunci când membrii CSG sunt toți membri ai unui singur grup TVA, prin urmare constituie o singură persoană impozabilă. Deși CSG însuși trebuie să fie o persoană impozabilă distinctă de membri, nu este deloc necesar ca membrii înșiși să fie persoane impozabile, după cum indică în mod clar formularea articolului 132 alineatul (1) litera (f). Prin urmare, pentru ca CSG să constituie un „grup independent de persoane” este necesar doar ca două sau mai multe persoane fizice sau juridice să fie membri ai CSG. Din nou, acest aspect este compatibil cu scopul scutirii.
- 46 Faptul că, potrivit dreptului intern, persoana impozabilă unică către care au fost prestate serviciile a fost KIC, care nu era ea însăși membru CSG, este irelevant pentru aplicarea scutirii pe teritoriul Uniunii prevăzută de articolul 132 alineatul (1) litera (f). A fost opțiunea Regatului Unit să implementeze grupul TVA, pornind de la construcția ficțională că prestațiile sunt primite și efectuate de membrul

reprezentativ [OR 15], chiar dacă, de fapt, acestea sunt folosite de colegiile Kaplan. Și tot Regatul Unit a oferit o soluție pentru această problemă, recunoscând la articolul 43(1AA) din VATA că ficțiunea juridică creată prin grupul TVA poate fi abandonată atunci când dispozițiile legislației Regatului Unit privind TVA o impun.

Rezumatul argumentelor invocate de HMRC

- 47 Există două concluzii ale avocatei generale în cauza DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145) și în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), care abordează în mod direct întrebarea dacă scutirea pentru CSG se poate aplica în situații transfrontaliere. Concluziile avocatei generale în cauza Aviva cuprind o argumentare detaliată a motivelor pentru care scutirea ar trebui interpretată ca nefiind aplicabilă tranzacțiilor transfrontaliere între CSG care nu sunt situate în același stat membru ca și membrii săi (sau ca unii dintre membrii săi) și, suplimentar, a motivelor pentru care aplicarea scutirii dincolo de granițele Uniunii este chiar mai puțin fezabilă. HMRC se bazează pe Concluziile prezentate în cauza Aviva, punctele 36-67, și în cauza DNB Banka, punctul 47. Este important de precizat că Concluziile avocatei generale în cauza Aviva au fost prezentate în contextul scenariului factual din ambele cauze, Aviva și DNB Banka.
- 48 HMRC admite că această cauză ilustrează în mod elocvent tensiunea dintre dispozițiile articolului 11, care permite grupurile VAT, și care permite ca grupurile de societăți între care există legături strânse să fie tratate ca o singură persoană impozabilă în scopuri TVA, și prevederile privind scutirea pentru CSG. În cauza de față, societățile din grupul TVA fac parte din același grup de societăți. Un astfel de grup, care a importat servicii de la o entitate din Hong Kong, precum KPS, ar fi responsabil de plata TVA pentru acele servicii, ca urmare a mecanismului taxării inverse. O astfel de entitate, chiar dacă ar face parte din același grup de societăți ca și KPS, nu ar putea să facă parte din grupul VAT, și nu s-ar aplica dispozițiile care efectiv ignoră tranzacțiile dintre membrii aceluiași grup, deoarece constituie aceeași persoană impozabilă. Prin includerea KPS într-un CSG, este integral evitată taxarea inversă în situația în care prestările de servicii rămân între entități din cadrul aceluiași grup de societăți. [OR 16]
- 49 Această inconsecvență este menționată la punctele 46-49 din Concluziile avocatei generale în cauza Aviva, iar HMRC admite că este evident ilustrată de faptele din prezenta cauză.
- 50 În relație cu denaturarea concurenței, CJUE a indicat deja că întrebarea dacă scutirea poate genera denaturări ale concurenței trebuie soluționată analizând dacă însăși acordarea scutirii constituie factorul care produce o posibilitate reală a unei astfel de denaturări. În cauză, dacă se aplică scutirea CSG, întrebarea este ce test ar trebui aplicat în situația în care entitatea CSG este situată în Hong Kong, iar membrii grupului sunt în Regatul Unit. KIC sugerează că acest aspect poate fi soluționat pur și simplu analizând dacă membrii grupului ar căuta aceste servicii

în altă parte, chiar dacă nu ar exista nicio scutire. Nu există niciun motiv pentru a adopta o abordare atât de îngustă. Analiza ar trebui să se aplice la nivelul național relevant pentru prestatorii care oferă servicii asemănătoare (a se vedea cauza C-288/07 Isle of Wight Council, și punctul 123 din Concluziile avocatului general în cauza C-8/01 Taksatorringen). La punctul 50 și următoarele din Concluziile avocatei generale în cauza Aviva, avocata generală menționează numeroasele dificultăți ridicate de adoptarea acestei abordări dacă CSG este situat în afara Uniunii.

- 51 A treia întrebare este dacă scutirea pentru CSG se poate aplica grupurilor care deja sunt constituite ca membri ai unui grup de societăți, prin urmare, între care există legături juridice, economice și organizaționale. Scopul scutirii constă în evitarea denaturării concurenței cu care se confruntă operatorii independenți atunci când, probabil din cauza dimensiunii lor, nu pot asigura resurse pentru servicii din resurse interne și, în schimb, sunt obligați să le caute pe piața deschisă. Astfel de comercianți suportă povara TVA pentru acele servicii atunci când desfășoară activități scutite, însă sunt scutiți de această povară dacă cooperează cu alții și înființează o structură pentru a pune la dispoziția membrilor astfel de servicii, fără scop lucrativ. HMRC admite că aplicarea scutirii la persoane care sunt deja constituite ca grup depășește în mod evident acest scop și nu se încadrează în domeniul de aplicare al scutirii. **[OR 17]**
- 52 A patra întrebare este dacă, timp de anumite perioade acoperite de evaluările din prezenta cauză, a existat o singură persoană impozabilă către care au fost prestate serviciile KPS. Prin urmare, prestările nu se făceau către membrii grupului, ci către o singură persoană. Aceasta nu se încadrează în domeniul de aplicare al scutirii, care solicită ca serviciile să fie prestate către membri. Mai mult, KIC, care reprezenta persoana impozabilă unică din Regatul Unit către care se prestau serviciile, nu era membru al CSG. Și din acest motiv, scutirea nu se poate aplica.

Jurisprudența relevantă

- 53 Până acum, Curtea nu a avut ocazia de a clarifica domeniul de aplicare teritorial al scutirii pentru CSG sau, ca urmare, de a aborda aplicarea corectă a cerinței ca scutirea să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței în cazul unor servicii prestate transfrontalier, în care CSG este stabilit în afara Uniunii. În cauza DNB Banka, C-326/15, și în cauza Aviva, C-605/15, avocata generală abordează domeniul de aplicare teritorial al scutirii pentru CSG atunci când răspunde la întrebările privind înțelesul denaturării concurenței în scutirea pentru CSG, însă întrebările adresate nu au fost soluționate de Curte prin hotărâri pronunțate între timp, deoarece nu a fost necesar. Problema denaturării concurenței a fost analizată anterior de Curte în cauza Taksatorringen, C-8/01, precum și de avocata generală, în cauza Aviva.

Ordonanța FTT

54 În urma examinării întrebărilor ridicate în calea de atac în cadrul audierii din 15 și 16 ianuarie 2019, First-tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] a decis că soluționarea apelului depinde de mai multe aspecte referitoare la interpretarea scutirii pentru CSG și că este necesar să adreseze Curții o cerere de decizie preliminară, pentru a răspunde la următoarele întrebări.

Întrebările adresate

1. Care este domeniul de aplicare teritorial al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului? În special (i) această scutire se extinde și asupra unui CSG care este stabilit [OR 18] într-un stat membru, altul decât statul membru sau statele membre ale membrilor CSG? Și, în cazul unui răspuns afirmativ, (ii) se extinde și asupra unui CSG care este stabilit în afara Uniunii?
2. Dacă scutirea pentru CSG este, în principiu, aplicabilă pentru o entitate stabilită în alt stat membru decât cel al unuia sau mai multor membri ai CSG și, de asemenea, pentru un CSG stabilit în afara Uniunii, cum ar trebui aplicat criteriul conform căruia scutirea nu ar trebui să fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței? În special,
 - (a) Acest criteriu se aplică în cazul unor posibile denaturări care afectează alți beneficiari ai unor servicii asemănătoare care nu sunt membri ai CSG sau se aplică numai unor posibile denaturări care afectează potențiali prestatori alternativi de servicii către membrii CSG?
 - (b) Dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor beneficiari, poate exista o posibilitate reală de denaturare dacă alți beneficiari, care nu sunt membri ai CSG, pot ori să se afilieze aceluși CSG, ori să își înființeze propriul CSG pentru a obține servicii asemănătoare, sau să obțină economii echivalente de TVA prin alte metode (precum înființarea unei sucursale în statul membru sau în statul terț respectiv)[?]
 - (c) Dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor prestatori, posibilitatea reală de denaturare trebuie evaluată analizând dacă CSG se poate baza pe păstrarea clientele membrilor săi, indiferent de posibilitatea de a beneficia de scutirea de TVA – prin urmare, trebuie evaluată în raport cu accesul prestatorilor alternativi la piața națională pe care sunt stabiliți membrii CSG? În cazul unui răspuns afirmativ, contează dacă CSG se poate baza pe păstrarea clientele membrilor săi pentru că aceștia fac parte din același grup de societăți [?]

- (d) Posibilele denaturări ar trebui evaluate la nivel național în raport cu prestatorii alternativi din statul terț în care este stabilit CSG? **[OR 19]**
 - (e) Sarcina probei pentru stabilirea probabilității denaturării revine autorității fiscale din Uniune care administrează Directiva TVA?
 - (f) Este necesar ca autoritatea fiscală din Uniune să solicite o evaluare efectuată de un expert a pieței statului terț în care este stabilit CSG?
 - (g) Poate fi stabilită existența unei posibilități reale de denaturare prin identificarea unei piețe comerciale în statul terț?
3. Se poate aplica scutirea pentru CSG în circumstanțele prezentei cauze, în care membrii CSG sunt legați între ei prin legături economice, financiare sau organizaționale?
4. Se poate aplica scutirea pentru CSG în situația în care membrii au format un grup TVA, care reprezintă o persoană impozabilă unică? Are vreo importanță dacă KIC, membrul reprezentativ căruia (potrivit dreptului intern) îi sunt prestate serviciile, nu este membru al CSG? Și, în cazul unui răspuns afirmativ, este această diferență eliminată prin faptul că dreptul intern stipulează că membrul reprezentativ trebuie să întrunească caracteristicile și statutul de membru al CSG în scopul aplicării scutirii pentru CSG?

29 ianuarie 2019