

Zadeva C-77/19

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

1. februar 2019

Predložitveno sodišče:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Združeno kraljestvo)

Datum predložitvene odločbe:

30. januar 2019

Pritožnica:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Nasprotna stranka v postopku s pritožbo:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[...] (ni prevedeno)

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER (SODIŠČE PRVE STOPNJE, ODDELEK ZA DAVČNE SPORE)

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - Pritožnica

- in -

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

MAJESTY'S REVENUE & CUSTOMS (DAVČNA IN CARINSKA UPRAVA ZDRUŽENEGA KRALJESTVA) - Nasprotna stranka v postopku s pritožbo

[...] (ni prevedeno)

SKLENE:

1. Vprašanja, navedena v prilogi k temu sklepu, se na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije predložijo Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje.
2. Postopek v tej zadevi se prekine, dokler Sodišče Evropske unije ne odloči o vprašanjih, ki so mu predložena, oziroma dokler ni odločeno drugače.
3. Sodni tajnik First-tier Tribunal (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) pošlje prepis tega sklepa in priloge sodnemu tajniku Sodišča Evropske unije.
4. Sklepa o stroških ni.

[...] (ni prevedeno) **30. januar 2019**

**PRILOGA K PREDLOŽITVENI ODLOČBI
ZA SODIŠČE EVROPSKE UNIJE**

Uvod

- 1 First-tier Tribunal of the United Kingdom (sodišče prve stopnje Združenega kraljestva) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišče prosi, naj pojasni, kako je treba razlagati člen 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Natančneje, vprašanja v nacionalnem postopku se nanašajo na to, ali je lahko več odvisnih družb ene skupine družb, ki imajo vse sedež v Združenem kraljestvu – in od katerih je vsaka članica subjekta v Hongkongu, ki je prav tako del skupine družb in ki zanje opravlja storitve – upravičena do oprostitve DDV na te storitve v skladu s členom 132(1)(f).

Stranki

- 2 Nasprotna stranka v postopku s pritožbo, Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: HMRC), je organ, pristojen za odmero in pobiranje DDV v Združenem kraljestvu. [...] (ni prevedeno)
- 3 Pritožnica, družba Kaplan International Colleges UK Limited (v nadaljevanju: KIC), je predstavnica skupine za DDV. Deluje kot holdinška družba drugih družb v skupini Kaplan. [...] (ni prevedeno)

Potek postopka pred nacionalnimi sodišči

- 4 Družba KIC je 28. septembra 2017 vložila pritožbo zoper odločbi HMRC, in sicer zoper: (i) odmerno odločbo z dne 21. aprila 2017 za obdobje od oktobra 2014 do julija 2016 v višini 5.252.264 GBP in (ii) odmerno odločbo z dne 22. maja 2017 za obdobje oktober 2016 v višini 590.000 GBP.
- 5 Odločbi sta posledica dveh drugih odločitev HRMC, da za storitve, ki jih prejema družba KIC od Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (v nadaljevanju: KPS), ne velja oprostitev DDV za skupine za delitev skupnih stroškov (Costs Sharing Groups, v nadaljevanju: CSG) in zanje torej veljajo določbe o obrnjeni davčni obveznosti iz nacionalne zakonodaje o DDV, in sicer Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, v nadaljevanju: VATA 1994).
- 6 Posledica te analize je, da mora družba KIC obračunati DDV za te dobave na podlagi obrnjene davčne obveznosti. Njene izstopne transakcije so večinoma oproščene in zato vstopnega davka, ki ga plačuje in ga je mogoče pripisati njenim izobraževalnim dejavnostim, ne more dobiti nazaj. Družba KIC trdi, da za storitve, ki jih opravlja družba KPS, velja oprostitev storitev, ki jih opravijo CSG za svoje člane, in torej ni dolžna, da kot predstavnica skupine za DDV upošteva te dobave na podlagi določb o obrnjeni davčni obveznosti.
- 7 Zadeva je bila predložena First-tier Tribunal (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) 15. in 16. januarja 2019, ki je odločilo, da Sodišču Evropske unije predloži ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Zakonodaja

Direktiva o DDV

- 8 Oprostitev CSG je določena v členu 132(1)(f) Direktive o DDV, in sicer:
 - „1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:
 - [...] (ni prevedeno)
 - (f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence“.
- 9 Člani zadevnega subjekta v tej zadevi opravljajo oproščene izobraževalne dejavnosti. Člen 132(1)(i) Direktive o DDV določa oprostitev za:

„[...] univerzitetno izobraževanje, [...] če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“.

- 10 V tej zadevi se prav tako postavljajo vprašanja o medsebojni povezavi med oprostitvijo CSG in skupino za DDV. V skladu s člen 11 Direktive o DDV države članice lahko (ni pa nujno) „obravnavajo“ kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane“. Združeno kraljestvo dopušča združevanje v skupine za namene DDV (glej spodaj navedeno nacionalno zakonodajo), družba KIC pa je registrirana kot davčni zavezanec za DDV v Združenem kraljestvu kot predstavnica skupine za DDV.

Nacionalna zakonodaja

- 11 Oprostitev CSG je prenesena v nacionalno zakonodajo s skupino 16 v prilogi 9 k VATA 1994, ki določa:

„Točka

1 Storitve, ki jih opravi neodvisna skupina oseb, če je izpolnjen vsak od spodaj naštetih pogojev –

- (a) vsaka od teh oseb je oseba, ki opravlja dejavnost (v nadaljevanju: upoštevna dejavnost), ki je oproščena DDV ali v zvezi s katero oseba ni davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive Sveta 2006/112/ES,
- (b) storitve, ki se opravljajo za člane skupine, so neposredno namenjene opravljanju njihove dejavnosti,
- (c) skupina od svojih članov zahteva samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in
- (d) ni verjetno, da bi oprostitev opravljanja storitev povzročila izkrivljanje konkurence“.

- 12 Druge upoštevne določbe v zvezi s krajem opravljanja storitev, obrnjeno davčno obveznostjo in oprostitvijo izobraževalnih dejavnosti so navedene spodaj.

- 13 Člen 7A VATA 1994 v upoštevnem delu določa:

„7A Kraj opravljanja storitev

„1. Ta člen se uporabi, da se za namene tega zakona določi država, v kateri so opravljene storitve.

2. Šteje se, da je storitev opravljena –

- (a) v državi, v kateri ima sedež prejemnik storitve, če je oseba, za katero se opravijo storitve, upoštevni gospodarski subjekt, in
- (b) sicer pa v državi, kjer ima sedež izvajalec storitve.

3. Kraj zagotavljanja pravice do storitev je isti kot kraj, kjer bi se storitve šteli za opravljene, če to zagotavlja tisti, ki ponuja pravico, upravičencu (ne glede na to, ali se pravica uveljavlja); in za ta namen pravica do storitev vključuje vsako storitev, opcijo ali prednost v zvezi z opravljanjem storitev in interes, ki izhaja iz pravice do storitev.

4. Za namene tega zakona je oseba upoštevni gospodarski subjekt v zvezi z opravljanjem storitev, če je ta oseba –

- (a) davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive Sveta 2006/112/ES,
- (b) je registrirana v skladu s tem zakonom,
- (c) je identificirana za namene DDV v skladu z zakonom države članice, ki ni Združeno kraljestvo, ali
- (d) [...] (ni prevedeno),

in oseba teh storitev ne prejme v celoti za zasebne namene“.

14 Člen 8 [VATA 1994] ureja mehanizem obrnjene davčne obveznosti in v upoštevnom delu določa:

„1. Če storitve opravi oseba, ki ima sedež v državi, ki ni Združeno kraljestvo, v okoliščinah, na katere se nanaša ta odstavek, se v skladu s tem zakonom šteje, kot da (namesto da se šteje, da je storitve opravila ta oseba) –

- (a) je storitve opravil prejemnik v Združenem kraljestvu med opravljanjem svoje dejavnosti ali v podporo svoji dejavnosti in
- (b) gre za obdavčljivo dobavo.

2. Odstavek 1 zgoraj se uporabi, če –

- (a) je prejemnik upoštevni gospodarski subjekt, ki ima sedež v Združenem kraljestvu, in
- (b) je kraj opravljanja storitev v Združenem kraljestvu in če je prejemnik registriran v skladu s tem zakonom, kadar gre pri opravljanju storitev za eno od storitev, za katere velja kateri koli odstavek dela 1 ali 2 priloge 4A.

3. Storitve, za katere se v skladu z odstavkom 1 tega člena šteje, da jih je opravil prejemnik sam, se pri določitvi pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 26(1) ne štejejo za storitve, ki jih opravi ta prejemnik.“

15 Člen 43 ureja skupine za DDV. V njem je določeno:

„1. Če se v skladu s [členi od 43A do 43D] katere koli pravne osebe štejejo za člane skupine, se dejavnost, ki jo opravlja član skupine, obravnava, kot da jo opravlja član, ki je predstavnik skupine, in –

(a) se vsaka dobava blaga ali storitev s strani člana skupine za druge člane skupine ne upošteva; in

(b) vsaka dobava, za katero se ne uporabi točke (a) zgoraj, in gre za dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi član skupine ali se opravi zanj, obravnava kot dobava, ki jo opravi član, ki je predstavnik skupine, ali ki je opravljena zanj; in

(c) vsak DDV, ki ga plača ali ga mora plačati član skupine za pridobitev blaga iz druge države članice ali za uvoz blaga iz države, ki ni država članica, se obravnava kot DDV, ki ga je plačal ali ga mora plačati član, ki je predstavnik skupine, blago pa se obravnava, kot da ga je –

(i) v primeru blaga, pridobljenega iz druge države članice, za namene člena 73(7), in

(ii) v primeru blaga, uvoženega iz države, ki ni država članica, za te namene in za namene člena 38

pridobil oziroma, odvisno od primera, uvozil član, ki je predstavnik skupine; vsi člani skupine pa solidarno odgovarjajo za DDV, ki ga dolguje član, ki je predstavnik skupine.“

16 Člen 43(1AA) določa, da če

(a) je za namene katere koli določbe tega zakona ali določbe, ki je v skladu s tem zakonom (v nadaljevanju: **upoštevna določba**), pomembno, ali je oseba, ki opravi dobavo oziroma ki ji je dobava opravljena, ali oseba, ki je blago pridobila ali uvozila, oseba z določenimi značilnostmi,

(b) točka (b) ali (c) odstavka 1 zgoraj velja za katero koli dobavo, pridobitev ali uvoz in

(c) obstaja razlika, ki bi bila pomembna za namene upoštevne določbe, med –

(i) opisom, ki velja za člana, ki je predstavnik skupine, in

(ii) opisom, ki velja za pravno osebo, za katero (razen v tem členu) bi se za namene tega zakona štelo, da opravlja dobavo, pridobitev ali uvoz oziroma, odvisno od primera, da je oseba, za katero je dobava opravljena,

upoštevna določba v zvezi s to dobavo, pridobitvijo ali uvozom učinkuje tako, kot da je edini opis, ki velja za člana, ki je predstavnik skupine, opis, ki dejansko velja za to pravno osebo.“

17 Člen 43(1AB) nato določa:

„Odstavek (1AA) zgoraj ne velja, če je za upošteveno določbo pomembno, ali je oseba davčni zavezanec.“

18 Oprostitev za izobraževalne storitve je v skupini 6 priloge 9 k VATA 1994 in (v upoštevnem delu) določa oprostitev za:

„SKUPINA 6 - IZOBRAŽEVANJE

Točka

1 S strani organizacije, ki izpolnjuje pogoje, opravljanje –

(a) izobraževalne dejavnosti;

Opombe:

1. Za namene te skupine se za „organizacijo, ki izpolnjuje pogoje“ šteje –

(b) univerza Združenega kraljestva in kateri koli kolidž, institucija, šola ali inštitut take univerze;“

Upošteveno dejansko stanje in sporna vprašanja v postopku

19 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) je izvedlo dokaze s pričami, vendar še ni prišlo do končnih ugotovitev dejanskega stanja v tej zadevi, v kateri še čaka na odločitev Sodišča Evropske unije o vprašanjih, predloženih v predhodno odločanje. Vprašanje izkrivljanja konkurence pa še ni bilo preučeno glede na to, da je treba razjasniti, kateri test bi bilo treba uporabiti v okoliščinah tega primera.

20 Družba KIC je članica skupine Kaplan, ki opravlja storitve izobraževanja in kariernega svetovanja. Ima devet odvisnih družb v Združenem kraljestvu (v nadaljevanju: **kolidži Kaplan**), od katerih vsaka vodi visokošolski kolidž (v nadaljevanju: **mednarodni kolidži**) v Združenem kraljestvu v sodelovanju s 17 univerzami Združenega kraljestva.

- 21 HMRC je družbi KIC potrdila, da se njene odvisne družbe trenutno štejejo za „kolidže univerze“ v skladu s predpisi Združenega kraljestva, s katerimi je bil prenesen člen 132(1)(i) Direktive o DDV. Zato lahko kolidži Kaplan trenutno izobraževalne storitve, ki jih opravljajo za študente, obravnavajo kot oproščene DDV.
- 22 Vsak mednarodni kolidž je v 100-odstotni lastni družbe KIC, razen University of York International Pathway College (v nadaljevanju: UYIPC), v kateri ima University of York večinski delež (55 %). University of York je družbi KIC predlagala ta skupni podvig.
- 23 Mednarodni kolidži pripravljajo študente, ki so skoraj izključno iz držav, ki niso države članice Unije, na vstop v dodiplomske in podiplomske programe na zadevnih univerzah. Večina njihovih študentov pride iz držav Jugovzhodne in Vzhodne Azije.
- 24 Druge pomembne izobraževalne skupine vodijo podobne mednarodne kolidže v Združenem kraljestvu, pa tudi nekaj manjših podjetij. Vsaka sodeluje z drugo skupino univerz Združenega kraljestva, da pripravi mednarodne študente za te univerze. Družba KIC tekmuje s temi skupinami, da bi pritegnila mednarodne študente za študij na njenih mednarodnih kolidžih, ki bi nato nadaljevali s študijem na partnerskih univerzah. Številne univerze Združenega kraljestva imajo svoje mednarodne kolidže neodvisno od glavnih izobraževalnih skupin.
- 25 Vsak mednarodni kolidž družbe KIC ima svojo upravljalno in vodstveno strukturo. Vsak ima svoj skupni upravni odbor, ki mu predseduje univerzitetni partner in ga sestavljajo predstavniki kolidža Kaplan in zadevne univerze, in vsak ima svoj skupni akademski odbor, ki mu prav tako predseduje zadevna univerza s predstavniki družbe KIC in zadevne univerze. Za vsak mednarodni kolidž bo univerzitetni partner odobril izobraževalne programe, ki se bodo izvajali in ki se razlikujejo pri vsakem kolidžu glede na to, da pripravljajo študente za določene študijske programe na točno določeni univerzi.
- 26 Mednarodni kolidži pridobijo 85 % svojih študentov prek mreže 500 posrednikov za pridobivanje študentov (educational recruitment agents, v nadaljevanju: posredniki) v 70 državah. Imajo odločilno vlogo pri pridobivanju študentov, trženju študijev, svetovanju in zagotavljanju informacij bodočim študentom in njihovim družinam ter pri nudenju pomoči študentom pri vlaganju vizumov za prebivanje in študij v Združenem kraljestvu. Nobeden od posrednikov nima izključnega razmerja s člani CSG Kaplan in lahko delajo tudi za neposredne tekmece kolidžev Kaplan ter neposredno za univerze. V zameno za svoje storitve prejmejo provizijo.
- 27 Pred oktobrom 2014 so bili posredniki v neposrednem pogodbenem razmerju z družbo KIC v Združenem kraljestvu. Posredniki so se povezali neposredno s skupinami za trženje in vpise pri družbi KIC v Londonu, da bi pridobivali študente za mednarodne kolidže.

- 28 Pred oktobrom 2014 je družba KIC svojo mrežo posrednikov podpirala s številnimi predstavništvi na nekaterih od svojih ključnih trgov, vključno s Kitajsko, Hongkongom, Indijo in Nigerijo. Predstavništva so posrednikom nudila operativno podporo, vključno z marketinškim gradivom, usposabljanjem v zvezi z institucijami in študiji, ki se tržijo, in postopki vpisa ter ugotavljanja skladnosti, osebnimi srečanji z bodočimi študenti in starši, pomočjo pri odgovarjanju na določena vprašanja, ki so jih postavili bodoči študenti, ter podporo pri promocijskih dogodkih. Pred oktobrom 2014 so se predstavništva prav tako vodila iz sedeža družbe KIC v Londonu. Predstavništva so svoje storitve za družbo KIC opravljala za plačilo. Predstavništva so člani skupine Kaplan, razen predstavništva v Vietnamu.
- 29 Pred oktobrom 2014 je bila družba KIC zavezana za DDV v Združenem kraljestvi na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti za storitve, ki so jih opravljali posredniki, in storitve, ki so jih opravljala predstavništva.
- 30 Oktobra 2014 je Kaplan Group ustanovila družbo KPS v Hongkongu in ima tam 20 zaposlenih (podatek iz decembra 2018). Po ustanovitvi družbe KPS družba KIC še naprej posluje prek mreže lokalnih predstavništev in posrednikov, ki so tretje osebe. Vendar imajo lokalna predstavništva in posredniki, ki so tretje osebe, pogodbeno razmerja z družbo KPS. Družba KPS je delniška družba. Ima sedež v Hongkongu. Družbeniki družbe imajo vsak po eno delnico. Družba KPS opravlja dejavnost na podlagi družbene pogodbe. Trenutni družbeniki družbe KPS so 9 kolidžev Kaplan (vključno z UYIPC) – tako da ima družba KIC posredno v lasti nekaj manj kot 94 % družbe KPS, ostalo pa je v posredni lasti University of York prek njenega večinskega deleža v UYIPC. Družba KPS ne opravlja storitev za osebe, ki niso člani CSG, razen da opravlja storitve posredovanja in predstavništva za North American Pathway družbe Kaplan. Družbena pogodba je bila spremenjena 2015/16, tako da se je lahko pridružila UYIPC, čeprav je v večinski lasti University of York.
- 31 Od leta 2014 so predstavništva in neodvisni posredniki sklepali pogodbe z družbo KPS v Hongkongu, za katero so opravljali tudi storitve pridobivanja študentov. Družba KPS je prevzela obveznosti, ki jih je prej imela družba KIC v Londonu, prav tako pa je centralizirala nekatere naloge, ki so jih prej opravljala posamezna predstavništva. Družba KPS je prav tako odgovorna za vodenje mreže predstavništev po vsem svetu. Od leta 2014 se je mreža predstavništev razširila, raven delovanja med družbo KPS in predstavništvi pa se je povečala, pri čemer so zadnja osredotočena na tekoče upravljanje posrednikov. Zato obstajajo tri vrste dobav, ki jih družba KPS opravlja za družbo KIC in so predmet spora: prvič, storitve, ki jih za družbo KPS opravijo posredniki, drugič, storitve, ki jih za družbo KPS opravijo predstavništva, in nazadnje storitve, katerih predmet so zadeve, kot je skladnost, skupaj z drugimi, zgoraj omenjenimi dejavnostmi, kot je podpora posrednikom, ki jo družba KPS sama opravlja za družbo KIC.
- 32 Družba KPS je prav tako odgovorna za vodenje posrednikov v Vzhodni in Jugovzhodni Aziji. Družba KPS ponuja center za posredovanje, ki je zemljepisno

- blizu in v istem časovnem pasu kot trgi, kjer se pridobi največ študentov za mednarodne kolidže.
- 33 Stranke se strinjajo, da so obstajali tehtni komercialni razlogi za ustanovitev družbe KPS v Hongkongu. Ne trdi se, da je družba KPS umetna tvorba, davčni organi Združenega kraljestva pa ne trdijo, da pomeni ustanovitev družbe KPS zlorabo pravic.
 - 34 Družba KIC je nacionalnemu sodišču predložila dokaze, da mednarodni kolidži Kaplan ne bi poskušali pridobiti storitev pridobivanja študentov od drugega subjekta kot družbe KPS, čeprav družba KIC ni imela pravice do oprostitve DDV za storitve, ki jih je zanjo opravila družba KPS.
 - 35 Vsak od kolidžev Kaplan je prav tako del skupine za DDV, razen UYIPC. Ker UYIPC ni bila odvisna družba, ki bi bila v celotni ali večinski lasti družbe KIC, ni mogla biti del registracije skupine za DDV.
 - 36 Vsak posrednik izda račun neposredno družbi KPS. Družba KPS nato plača vsakemu posredniku. Čeprav je družba KIC predstavnica skupine za DDV, katere člani so kolidži Kaplan, v praksi družba KPS zaračuna vsakemu kolidžu Kaplan posebej znesek, ki ga dolguje posrednikom za storitve, opravljene za zadevni kolidž Kaplan. Družba KPS zaračuna vsakemu kolidžu Kaplan tako za svoje storitve (na primer skladnost) kot tudi za storitve, ki jih zanjo opravijo predstavnštva, na podlagi števila študentov, pridobljenih za tisti kolidž. Družba KPS izračuna stroške tako, da združi stroške in jih nato deli glede na število študentov. Nato izda račun vsakemu kolidžu Kaplan posebej. Z izdatki za marketing, ki jih imajo posredniki, se ravna enako. Vendar je mogoče provizije posrednikov pripisati neposredno posameznim študentom in se jih zaračuna kolidžu, na katerega je študent namenjen.
 - 37 Za storitve, ki jih opravijo posredniki za družbo KPS, predstavnštva za družbo KPS in sama KPS, se na obračuna DDV. Družba KIC trdi, da je dobava med družbama KPS in KIC oproščena na podlagi oprostitve CSG v členu 132(1)(f) Direktive o DDV. Čeprav so za ustanovitev družbe KPS v Hongkongu obstajali komercialni razlogi, je imela ustanovitev družbe KPS torej tudi učinek, da (če ima družba KIC prav, da je upravičena do oprostitve storitev, ki jih prejme od družbe KPS) se privarčuje pri DDV za storitve, ki so jih za družbo KIC prej opravljali neposredno posredniki in predstavnštva. Kakor je navedeno zgoraj, se ne trdi, da je družba KPS umetna tvorba, davčni organi Združenega kraljestva pa ne trdijo, da pomeni ustanovitev družbe KPS zlorabo pravic.
 - 38 V zvezi z vprašanji ni sporno, da družba KPS opravlja za svoje člane, kolidže Kaplan, storitve, ki so neposredno namenjene opravljanju njihovih oproščenih dejavnosti. Prav tako ni sporno, da se z metodo zaračunavanja, ki jo uporablja družba KPS, izračuna točen znesek vračila deleža skupnih stroškov, ki odpade na vsakega člana.
 - 39 Štiri ključne zadeve so sporne:

- (a) ali oprostitev DDV za storitve, ki jih opravi CSG za svoje člane, velja v okoliščinah, ko ima CSG sedež in je rezidentka zunaj Združenega kraljestva;
- (b) način, na katerega bi moralo nacionalno sodišče presoditi, ali bi taka oprostitev, če je na voljo, lahko pripeljala do izkrivljanja konkurence;
- (c) ali lahko storitve, ki jih opravi CSG, v tej zadevi izpolnijo pogoje za oprostitev v okoliščinah, v katerih je CSG davčni zavezanec, ki je ločen od svojih članov, vendar so člani del iste skupine družb in so zato med seboj povezani ne glede na njihovo članstvo v CSG;
- (d) ali se oprostitev uporabi, čeprav so vsi člani CSG tudi člani skupine za DDV in so torej samo en davčni zavezanec, edini davčni zavezanec za namene Direktive o DDV pa ni član CSG.

Povzetek trditev pritožnice

- 40 Družba KIC trdi, da je mogoče oprostitev skupin za delitev skupnih stroškov iz člena 132(1)(f) uporabiti za čezmejne primere. Lahko se uporabi v primerih, če ima CSG sedež v eni državi članici Unije, člani pa imajo sedež v drugi državi članici Unije ali celo v več državah članicah. Prav tako se lahko uporabi (kot v primeru družbe KIC), če ima CSG sedež v državi, ki ni država članica Unije, člani pa imajo sedež v državi članici Unije (ali v več kot eni državi članici Unije). To trditev podpirajo delovni dokumenti 450, 654, 856 in 883 Odbora Evropske komisije za DDV.
- 41 Čeprav je generalna pravobranilka J. Kokott v zadevi C-605/15, Aviva, in zadevi C-326/15, DNB Banka, izrazila mnenje, da se lahko oprostitev iz člena 132(1)(f) lahko uporabi samo, če imajo CSG in njeni člani sedež v isti državi članici Unije, Sodišče tega mnenja v nobeni od zadev ni potrdilo. Kot je učena generalna pravobranilka sama sprejela, besedilo člena 132(1)(f) ne vsebuje omejitve, ki bi zahtevala, da imajo CSG in njeni člani sedež v eni državi članici, medtem ko druge določbe Direktive o DDV, ki imajo omejeno ozemeljsko veljavnost (kot je člen 11), to izrecno navadejo tako v besedilu.
- 42 Omejitev oprostitve na CSG in člane, ki imajo vsi sedež v isti državi članici, bi bila v nasprotju s temeljnimi svoboščinami (kar zadeva čezmejne dobave med državami članicami). Prav tako bi bilo v nasprotju z namenom oprostitve (v zvezi s čezmejnimi dobavami, v katerih sodelujejo CSG s sedežem v državah članicah in državah, ki niso države članice), ki je bil zagotoviti, da storitve, ki jih opravijo CSG, niso predmet DDV, če so opravljene storitve neposredno namenjene opravljanju dejavnosti njenih članov, ki so v javnem interesu (glej sodbi Sodišča v zadevi Aviva, točki 28 in 29, in DNB Banka, točki 33 in 34).
- 43 Priznanje oprostitve storitev, ki jih CSG s sedežem v državi, ki ni država članica, opravi za člane v državi članici, ne bo povzročilo težav pri presoji izkrivljanja konkurence. Sodišče je v zadevi C-8/01, Taksatorringen, odločilo, da je treba

izkrivljanje presojudati na ravni alternativnih dobaviteljev članom CSG in je ne more biti, če je ne glede na kakršno koli obdavčitev ali oprostitvev CSG prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje člane. Glede na to je treba izkrivljanje presojudati glede na verjetnost, da bodo člani naročali alternativne dobave v svoji državi članici, kjer imajo sedež. Tudi če bi bilo treba izkrivljanje presojudati glede na učinek oprostitve na prejemnike podobnih storitev, ki niso člani CSG, do izkrivljanja ne more priti, če ti prejemniki lahko prosijo za pridružitvev k CSG, ali se združijo v oziroma ustanovijo drugo CSG, ali pa izkoristijo katero drugo možnost, ki prispeva k učinkovitosti sistema DDV, kot so dobave, ki ga jih opravi družba za svoje podružnice. To vprašanje je zopet treba presojudati glede na trg v državi članici članov.

- 44 V zvezi z zahtevo, da je CSG „neodvisna skupina oseb“, družba KIC trdi, da to pomeni, da mora biti CSG davčni zavezanec, ki je ločen od svojih članov. Ne zahteva se, da morajo biti člani med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko nepovezani. Ta razlaga je nujna iz štirih razlogov. Prvič, besedilo člena 132(1)(f) v angleški, francoski, španski in nemški jezikovni različici jasno določa, da mora biti neodvisna skupina, ne pa osebe. Drugič, ta razlaga je v skladu s prejšnjo sodno prakso Sodišča. Niti v zadevi Aviva niti v zadevi DNB Banka, ki sta se obe nanašali na CSG, katere člani so vsi prihajali iz ene same skupine družb, nista niti Sodišče niti generalna pravobranilka J. Kokott predlagala, da pogoj „neodvisna skupina oseb“ zahteva, da so člani CSG popolnoma nepovezani med seboj in s samo CSG. Tretjič, namen oprostitve ne zahteva, da so člani CSG med seboj neodvisni niti da je neodvisna sama CSG. Namen oprostitve je izpolnjen, tudi če so vsi člani CSG člani iste skupine družb, če morajo člani združiti svoja sredstva za nakup vstopnega blaga in storitev – in če dobava teh storitev s strani CSG neposredno prispeva k opravljanju dejavnosti njenih članov, ki so v javnem interesu. Četrto, to bi pripeljalo do praktičnih težav pri določanju stopnje neodvisnosti, ki bi se zahtevala za razmerja med člani CSG, da bi oprostitve veljala. Da bi odgovorila na te praktične težave, bi sama zakonodaja zagotovo vsebovala konkretne zahteve v zvezi z obsegom dovoljenega razmerja med člani CSG, če bi bil tak pogoj predviden.
- 45 Družba KIC trdi, da je oprostitve še vedno na voljo, tudi če so vsi člani CSG člani ene same skupine za DDV in so torej en davčni zavezanec. Čeprav mora biti sama CSG davčni zavezanec, ki je ločen od svojih členov, ni nujno, da so člani sami sploh davčni zavezanci, kakor izhajajo iz samega besedila člena 132(1)(f). Zato se za to, da se CSG šteje za „neodvisno skupino oseb“, zahteva samo, da sta najmanj dve fizični ali pravni osebi člana CSG. To je ponovno skladno z namenom oprostitve.
- 46 Dejstvo, da je bila glede na nacionalno zakonodajo edini davčni zavezanec, kateremu so bile dobave opravljene, družba KIC, ki sama ni bila član CSG, ni pomembno za uporabo oprostitve EU iz člena 132(1)(f). Združeno kraljestvo se je odločilo, da bo uvedlo skupine za DDV, tako da velja domneva, da dobave prejema in opravlja član, ki je predstavnik, čeprav jih dejansko uporabljajo kolidži Kaplan. Prav tako je Združeno kraljestvo tisto, ki je določilo rešitev za to težavo,

tako da je v členu 43(1AA) VATA priznalo, da se pravne domneve, ustvarjene z združevanjem v skupine za namene DDV, ne upoštevajo, če druge določbe zakonodaje Združenega kraljestva o DDV tako zahtevajo.

Povzetek trditve HMRC

- 47 Dvoji sklepni predlogi generalne pravobranilke v zadevi C-326/15, DNB Banka, in zadevi C-605/15, Aviva, neposredno obravnavajo vprašanje, ali se oprostitev CSG lahko uporabi v čezmejnem scenariju. Sklepni predlogi generalne pravobranilke v zadevi Aviva vsebujejo podrobno obrazložitev, zakaj bi bilo treba oprostitev razlagati tako, da se ne uporabi za čezmejne transakcije med CSG, ki niso v isti državi članici kot njihovi člani (ali nekateri od njih), in tudi, zakaj je uporaba oprostitve zunaj Unije še manj razumna. HMRC se sklicuje na točke od 36 do 67 sklepnih predlogov v zadevi Aviva in na točko 47 sklepnih predlogov v zadevi DNB Banka. Pomembno se je zavedati, da je generalna pravobranilka sklepane predloge v zadevi Aviva predstavila v okviru dejanskega stanja tako v zadevi Aviva kot tudi v zadevi DNB Banka.
- 48 HMRC trdi, da ta zadeva zelo grafično prikazuje napetost med določbami člena 11, ki dopušča skupine za DDV in ki skupinam družb, ki so tesno povezane, omogoča, da se obravnavajo kot en davčni zavezanec za namene DDV, in določbami oprostitve CSG. Družbe v skupini za DDV so v tej zadevi del skupine družb. Taka skupina, ki je uvozila storitve, ki jih je opravil subjekt iz Hongkonga, kot je družba KPS, bi bila zavezana za DDV za te storitve zaradi obrnjene davčne obveznosti. Tak subjekt, tudi če bi bil v isti skupini družb kot družba KPS, se ne bi mogel pridružiti skupini za DDV in določbe, ki dejansko ne upoštevajo transakcij med člani iste skupine, ker so isti davčni zavezanec, se ne bi uporabile. S tem, ko je družba KPS postala CSG, se obrnjeni davčni obveznosti popolnoma izogne, če gre za dobave med subjekti, ki so v isti skupini družb.
- 49 Ta nedoslednost je omenjena v točkah od 46 do 49 sklepnih predlogov v zadevi Aviva. HMRC pa trdi, da jo dejansko stanje v tej zadevi nazorno prikazuje.
- 50 V zvezi z izkrivljanjem konkurence je Sodišče že navedlo, da je treba vprašanje, ali je verjetno, da bo oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence, rešiti z analizo, ali že samo priznanje oprostitve pomeni resnično verjetnost takega izkrivljanja. Če se oprostitev CSG sploh uporabi, je v tej zadevi sporno, kako naj se uporabi test za zadevo, v kateri je subjekt CSG v Hongkongu, medtem ko so člani skupine v Združenem kraljestvu. Družba KIC predlaga, da je to mogoče razrešiti že samo glede na to, ali bi člani skupine iskali te storitve drugje, tudi če ne bi bilo oprostitve. Nobenega razloga ni za tak ozek pristop. Analizo bi bilo treba izvesti na nacionalni ravni, ki je pomembna za dobavitelje, ki opravljajo podobne vrste dobav (glej zadevo C-288/07, Isle of Wight Council, glej tudi točko 123 sklepnih predlogov v zadevi C-8/01, Taksatorringen). Generalna pravobranilka se v točki 50 in naslednjih v zadevi Aviva sklicuje na številne težave s takim pristopom, če je CSG zunaj Unije.

- 51 Tretje vprašanje je, ali se lahko oprostitev CSG uporabi za skupine, ki jih že sestavljajo člani skupine družb in ki so torej pravno, finančno in organizacijsko povezane. Namen oprostitve je izogniti se izkrivljanju konkurence, s katerim se neodvisni gospodarski subjekti soočajo, ko ne morejo – verjetno zaradi svoje velikosti – pridobiti storitev iz notranjih virov in jih morajo namesto tega iskati na odprtem trgu. Taki trgovci nosijo breme DDV za te storitve, če opravljajo oproščene dejavnosti, vendar so tega bremena rešeni, če sodelujejo z drugimi in vzpostavijo strukturo, da opravljajo take dobave članom nepridobitno. HMRC trdi, da uporaba oprostitve za osebe, ki že sestavljajo skupino, očitno presega ta namen in ne spada na področje oprostitve.
- 52 Četrta sporna zadeva je, da je bil v nekaterih obdobjih, pokritih z odmernimi odločbami, v tej zadevi samo en davčni zavezanec, kateremu je družba KPS dobavljala. Dobave torej niso bile opravljene za člane skupine, temveč eni osebi. To je zunaj področja uporabe oprostitve, ki zahteva, da se storitve dobavijo članom. Poleg tega družba KIC, ki je bila edini davčni zavezanec v Združenem kraljestvu, kateremu so bile dobave opravljene, sama ni bila član CSG. Tudi iz tega razloga oprostitve ni mogoče uporabiti.

Upoštevena sodna praksa

- 53 Sodišče doslej še ni imelo priložnosti pojasniti ozemeljsko veljavnosti oprostitve CSG ali torej obravnavati pravilno uporabo zahteve, da ni verjetno, da bi oprostitev izkrivila konkurenco, v čezmejni dobavi, če je sedež CSG zunaj Evropske unije. Generalna pravobranilka v zadevah C-326/15, DNB Banka, in C-605/15, Aviva, obravnava ozemeljsko veljavnost oprostitve CSG, medtem ko odgovarja na vprašanja, ki se nanašajo na pomen izkrivljanja konkurence v okviru oprostitve CSG, vendar pa se Sodišče v svoji[h] sodbi[ah] s postavljenimi vprašanji ni ukvarjalo, saj to ni bilo potrebno. Vprašanje izkrivljanja konkurence je Sodišče prej obravnavalo v zadevi C-8/01, Taksatorringen, generalna pravobranilnica pa v zadevi Aviva.

Sklep First-tier Tribunal (sodišče prve stopnje)

- 54 First-tier Tribunal je, potem ko je 15. in 16. januarja 2019 obravnavalo pritožbo, odločilo, da odločitev o pritožbi temelji na več vprašanjih, ki se nanašajo na razlago oprostitve CSG, in da bi moralo Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi pridobilo odgovor na ta vprašanja.

Predložena vprašanja

1. Kakšna je ozemeljska veljavnost oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES? In sicer, (i) ali se nanaša tudi na CSG, ki ima sedež v državi članici, ki ni ena od držav članic članov CSG? In

če je tako, (ii) ali se nanaša tudi na CSG, ki ima sedež zunaj Evropske unije?

2. Če je oprostitev CSG načeloma na voljo subjektu, ki ima sedež v državi članici, ki ni ista država članica, v kateri je eden ali več članov CSG, in prav tako na voljo CSG s sedežem zunaj Evropske unije, kako bi bilo treba uporabiti merilo, da ne sme biti verjetno, da bi oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence? Zlasti:
 - (a) Ali se uporabi za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na druge prejemnike podobnih storitev, ki niso člani CSG, ali pa se uporabi samo za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na potencialne alternativne ponudnike storitev članom CSG?
 - (b) Če se uporabi za druge prejemnike, ali sploh obstaja resnična verjetnost izkrivljanja, če drugi prejemniki, ki niso člani CSG lahko bodisi prosijo, da se pridružijo zadevni CSG, ali pa ustanovijo svojo CSG za podobne storitve, ali pa pridobijo enakovredne prihranke iz naslova DDV z drugimi metodami (kot je ustanovitev podružnice v zadevni državi članici ali tretji državi)[?]
 - (c) Če se uporabi samo za druge ponudnike, ali je treba to, kako resnična je verjetnost izkrivljanja, presojati tako, da se ugotovi, ali je CSG prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje člane ne glede na to, ali je oprostitev DDV na voljo – in torej presojati glede na dostop do alternativnih ponudnikov na nacionalnem trgu, na katerem imajo sedež člani CSG? Če je tako, ali je pomembno, da je CSG prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje člane, ker so del iste skupine družb[?]
 - (d) Ali bi bilo treba potencialno izkrivljanje presojati na nacionalni ravni v zvezi z alternativnimi ponudniki v tretji državi, v kateri ima sedež CSG?
 - (e) Ali je dokazno breme v zvezi z dokazovanjem verjetnosti izkrivljanja na davčnem organu v Uniji, ki izvaja Direktivo o DDV?
 - (f) Ali mora davčni organ v Uniji naročiti posebno izvedensko oceno trga v tretji državi, kjer ima CSG sedež?
 - (g) Ali je mogoče obstoj resnične verjetnosti izkrivljanja dokazati z opredelitvijo komercialnega trga v tretji državi?
3. Ali je mogoče oprostitev CSG uporabiti v okoliščinah te zadeve, kjer so člani CSG med seboj ekonomsko, finančno ali organizacijsko povezani?

4. Ali je mogoče oprostitev CSG uporabiti v okoliščinah, v katerih so člani oblikovali skupino za DDV, ki je edini davčni zavezanec? Ali bi bil odgovor drugačen, če družba KIC, ki je članica predstavnic skupine za DDV, za katero so (v skladu z nacionalnim pravom) storitve opravljene, ni članica CSG? Če bi bil odgovor drugačen, ali je ta razlika odpravljena s tem, da nacionalno pravo določa, da ima član predstavnik značilnosti in status članov CSG za namene uporabe oprostitve CSG?

Dne 29. januarja 2019

DELOVNI DOKUMENT