

Υπόθεση C-77/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

1 Φεβρουαρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο – τμήμα φορολογικών διαφορών (Ηνωμένο Βασίλειο)]

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Ιανουαρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Καθής:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου και της Βόρειας Ιρλανδίας]

[παραλειπόμενα]

FIRST-TIER TRIBUNAL TAX (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο)

TAX CHAMBER (τμήμα φορολογικών διαφορών)

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - προσφεύγουσα

— και —

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου και της Βόρειας Ιρλανδίας) – καθής

[παραλειπόμενα]

ΔΙΑΤΑΣΣΟΝΤΑΙ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ

1. Να υποβληθούν τα ερωτήματα του συνημμένου παραρτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
2. Να ανασταλεί η πρόοδος της παρούσας δίκης μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί των υποβαλλομένων ερωτημάτων ή μέχρις ότου το παρόν δικαστήριο διατάξει άλλως.
3. Ο γραμματέας του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου (τμήμα φορολογικών διαφορών)] να αποστείλει αντίγραφο της παρούσας διατάξεως και του παραρτήματος στον γραμματέα του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
4. Το δικαστήριο επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα.

[παραλειπόμενα] 30 Ιανουαρίου 2019

[σελ. 2 του πρωτοτύπου] ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΣ ΠΕΡΙ
ΠΑΡΑΠΟΜΠΗΣ

ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ

Εισαγωγή

- 1 Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το First-tier Tribunal (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο) του Ηνωμένου Βασιλείου ζητεί από το Δικαστήριο να αποφασίσει την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: βασική οδηγία για τον ΦΠΑ). Ειδικότερα, τα ζητήματα που τέθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορούν το κατά πόσον ορισμένες θυγατρικές ενός ομίλου εταιριών, οι οποίες είναι όλες εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο –και οι οποίες στο σύνολό τους είναι μέλη μιας οντότητας με έδρα το Χονγκ Κονγκ, επίσης ανήκουσας στον όμιλο εταιριών, που παρέχει στα εν λόγω μέλη υπηρεσίες– μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες, σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ'.

Τα μέρη

- 2 Η καθής, Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου και της Βόρειας Ιρλανδίας, στο εξής: HMRC), είναι η αρμόδια αρχή για τη βεβαίωση και την είσπραξη του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο. [παραλειπόμενα]

- 3 Η προσφεύγουσα, Kaplan International Colleges UK Limited (στο εξής: KIC) είναι το αντιπροσωπευτικό μέλος ενός ομίλου ΦΠΑ. Δραστηριοποιείται ως εταιρία χαρτοφυλακίου των άλλων εταιριών του ομίλου Kaplan. [παραλειπόμενα] [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

Η διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων

- 4 Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 28 Σεπτεμβρίου 2017, η KIC προσφεύγει κατά των ακόλουθων αποφάσεων της HMRC: (i) Πράξη επιβολής φόρου με ημερομηνία 21 Απριλίου 2017 για το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 έως τον Ιούλιο του 2016, ύψους 5 252 264 λιρών· (ii) Πράξη επιβολής φόρου με ημερομηνία 22 Μαΐου 2017 για τον Οκτώβριο του 2016, ύψους 590 000 λιρών.
- 5 Οι εν λόγω αποφάσεις θέτουν σε ισχύ δύο άλλες αποφάσεις της HMRC σύμφωνα με τις οποίες οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην KIC από την Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (στο εξής: KPS) δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τις ενώσεις επιμερισμού των δαπανών (στο εξής: ΕΕΔ) και συνεπώς υπόκεινται στις διατάξεις περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ που περιλαμβάνονται στον Value Added Tax Act 1994 (νόμο περί του φόρου προστιθεμένης αξίας του 1994, στο εξής: VATA 1994).
- 6 Από την ανάλυση αυτή προκύπτει ότι η KIC υπόκειται στον ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές τις παροχές σύμφωνα με το σύστημα αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Οι πράξεις της κατά κύριο λόγο απαλλάσσονται του φόρου και, ως εκ τούτου, ο φόρος επί των εισροών που αναλογεί στις εκπαιδευτικές της δραστηριότητες είναι μη ανακτήσιμος. Η KIC υποστηρίζει ότι οι παρεχόμενες από την KPS υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των υπηρεσιών που παρέχονται από τις ΕΕΔ στα μέλη τους και συνεπώς δεν υπόκειται, ως αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου ΦΠΑ, στον ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές τις παροχές με βάση τις διατάξεις περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 7 Η διαφορά ήχθη ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) στις 15 και 16 Ιανουαρίου 2019, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο την παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης.

Νομοθεσία

Η βασική οδηγία για τον ΦΠΑ

- 8 Η απαλλαγή υπέρ των ΕΕΔ προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της βασικής οδηγίας για τον ΦΠΑ (στο εξής: οδηγία 2006/112) και ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[σελ. 4 του πρωτοτύπου] [...]

στ) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εισπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού».

- 9 Τα μέλη της σχετικής οντότητας στην υπό κρίση υπόθεση ασκούν απαλλασσόμενες εκπαιδευτικές δραστηριότητες. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 απαλλάσσει:

«την [...] πανεπιστημιακή εκπαίδευση [...] που πραγματοποιι[είται] από οργανισμούς δημόσιου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς».

- 10 Η υπό κρίση υπόθεση εγείρει επίσης ζητήματα όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της απαλλαγής υπέρ των ΕΕΔ και του σχηματισμού ομίλων ΦΠΑ. Το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει (αλλά δεν επιβάλλει) σε κάθε κράτος μέλος «να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης». Το Ηνωμένο Βασίλειο επιτρέπει τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ (βλ. την εθνική νομοθεσία που παρατίθεται κατωτέρω) και η ΚΙC είναι καταχωρισμένη όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο ως το αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου ΦΠΑ.

Εθνική νομοθεσία

- 11 Η απαλλαγή υπέρ των ΕΕΔ έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο με το παράρτημα 16, ενότητα 9, του VATA 1994, που ορίζει τα εξής:

«Σημείο υπ' αριθ.

1. Η παροχή υπηρεσιών η οποία πραγματοποιείται από ανεξάρτητη ένωση προσώπων, εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις —

- a) καθένα από αυτά τα πρόσωπα είναι πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα (στο εξής: σχετική δραστηριότητα) που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ή για την οποία το πρόσωπο αυτό δεν έχει την ιδιότητα

του υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου,

b) η παροχή υπηρεσιών γίνεται με σκοπό την παροχή στα μέλη του ομίλου των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της σχετικής δραστηριότητας,

c) ο όμιλος απαιτεί από τα μέλη του μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, και

d) η απαλλαγή της παροχής δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού». [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

12 Άλλες κρίσιμες διατάξεις που σχετίζονται με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, την αντιστροφή της επιβαρύνσεως και την απαλλαγή των εκπαιδευτικών υπηρεσιών παρατίθενται κατωτέρω.

13 Οι κρίσιμες διατάξεις του άρθρου 7Α του VATA 1994 είναι οι εξής:

«7Α Τόπος παροχής υπηρεσιών

1) Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται προκειμένου να προσδιοριστεί, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, η χώρα στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

2) Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται —

a) στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο αποδέκτης των υπηρεσιών, εφόσον αυτός είναι πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, και

b) σε διαφορετική περίπτωση, στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

3) Ο τόπος παροχής δικαιώματος λήψεως υπηρεσιών είναι ο ίδιος με εκείνον στον οποίο θα θεωρούνταν ότι πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών, αν αυτή πραγματοποιούνταν από τον παρέχοντα το δικαίωμα προς τον αποδέκτη αυτού (ανεξαρτήτως του αν το δικαίωμα ασκηθεί)· για τον σκοπό αυτό, το δικαίωμα λήψεως υπηρεσιών περιλαμβάνει κάθε δικαίωμα, επιλογή ή προτεραιότητα που αφορά την παροχή υπηρεσιών και το συμφέρον που απορρέει από το δικαίωμα σε υπηρεσίες.

4) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ένα πρόσωπο θεωρείται ότι ασκεί συναφείς επιχειρηματικές δραστηριότητες όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών αν αυτό το πρόσωπο —

a) είναι υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112/EK,

- b) είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου,
- c) είναι καταχωρισμένο όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους άλλου από το Ηνωμένο Βασίλειο, ή
- d) [παραλειπόμενα]

και οι υπηρεσίες δεν παρέχονται στο εν λόγω πρόσωπο για αποκλειστικά ιδιωτικούς σκοπούς».

- 14 Το άρθρο 8 [VATA 1994] αναφέρεται στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως και προβλέπει επ' αυτού κατ' ουσίαν τα εξής:

«1) Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπο εγκατεστημένο σε χώρα άλλη από το Ηνωμένο Βασίλειο και συντρέχουν οι περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παρούσα παράγραφος, ο παρών νόμος παράγει αποτελέσματα ως εάν (αντί να έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες από το πρόσωπο αυτό) —

- a) οι υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί από τον αποδέκτη στο Ηνωμένο Βασίλειο στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί ο αποδέκτης, και
- b) η εν λόγω παροχή ήταν φορολογητέα παροχή.

2) Η ως άνω παράγραφος (1) εφαρμόζεται εφόσον —

- a) ο αποδέκτης είναι πρόσωπο που ασκεί συναφείς επιχειρηματικές δραστηριότητες εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο, και
- b) ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, [σελ. 6 του πρωτοτύπου] και, αν η παροχή των υπηρεσιών είναι παροχή στην οποία εφαρμόζεται κάποια από τις παραγράφους του μέρους 1 ή 2 του παραρτήματος 4A, ο αποδέκτης είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3) Οι παροχές που θεωρείται δυνάμει της παραγράφου 1 ανωτέρω ότι πραγματοποιήθηκαν από τον αποδέκτη δεν λαμβάνονται υπόψη ως παροχές που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν για τον καθορισμό του δικαιώματός του προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 26, παράγραφος 1».

- 15 Το άρθρο 43 αναφέρεται στους ομίλους ΦΠΑ. Προβλέπει συναφώς τα εξής:

«1) Αν, δυνάμει των [άρθρων 43A ως 43D], νομικά πρόσωπα θεωρούνται μέλη ομίλου, κάθε δραστηριότητα που ασκήθηκε από μέλος του ομίλου

αυτού θεωρείται ότι ασκήθηκε από το αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου, και —

- a) κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από ένα μέλος του ομίλου σε άλλο μέλος του ομίλου δεν λαμβάνεται υπόψη· και
- b) κάθε παράδοση ή παροχή η οποία δεν εμπίπτει στο σημείο a) ανωτέρω και η οποία αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από ή προς μέλος του ομίλου θεωρείται παράδοση ή παροχή που πραγματοποιείται από ή προς το αντιπροσωπευτικό μέλος· και
- c) κάθε καταβληθείς ή οφειλόμενος ΦΠΑ από μέλος του ομίλου επί της αποκτήσεως αγαθών από άλλο κράτος μέλος ή επί της εισαγωγής αγαθών από χώρα εκτός των κρατών μελών, θεωρείται ΦΠΑ καταβληθείς ή οφειλόμενος από το αντιπροσωπευτικό μέλος, τα δε αγαθά θεωρούνται —
 - i) στην περίπτωση των αγαθών που αποκτήθηκαν από άλλο κράτος μέλος υπό την έννοια του άρθρου 73, παράγραφος 7· και
 - ii) στην περίπτωση των αγαθών που εισήχθησαν από χώρα εκτός των κρατών μελών υπό την έννοια αυτής της διατάξεως και υπό την έννοια του άρθρου 38,

ως αποκτηθέντα ή, κατά περίπτωση, εισαχθέντα από το αντιπροσωπευτικό μέλος· όλα τα μέλη του ομίλου ευθύνονται από κοινού και εις ολόκληρον για ΦΠΑ οφειλόμενο από το αντιπροσωπευτικό μέλος.»

16 Το άρθρο 43 (1ΑΑ) προβλέπει ότι εφόσον

- a) στο πλαίσιο διατάξεως που θεσπίζεται με τον παρόντα νόμο ή βάσει του νόμου αυτού (στο εξής: κρίσιμη διάταξη), έχει ουσιώδη σημασία εάν το πρόσωπο από το οποίο ή για το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση ή παροχή, ή το πρόσωπο από το οποίο αποκτήθηκαν ή εισήχθησαν τα αγαθά, αποτελεί πρόσωπο που ανταποκρίνεται σε συγκεκριμένη περιγραφή,
- b) η παράγραφος b) ή c) του επιμέρους τμήματος 1) ανωτέρω εφαρμόζεται σε κάθε παράδοση, απόκτηση ή εισαγωγή, και
- c) υπάρχει μια διαφορά που είναι ουσιώδης για τους σκοπούς της κρίσιμης διατάξεως μεταξύ -
 - i) της περιγραφής που ισχύει για το αντιπροσωπευτικό μέλος, και
 - ii) της περιγραφής που ισχύει για τον οργανισμό, ο οποίος (εκτός του παρόντος άρθρου) θα θεωρούνταν, για τους σκοπούς του παρόντος

νόμου, ότι πραγματοποιεί την παράδοση, την απόκτηση ή την εισαγωγή, ή, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο γίνεται η παράδοση,

η κρίσιμη διάταξη παράγει αποτελέσματα σε σχέση με την εν λόγω παράδοση ή παροχή, απόκτηση ή εισαγωγή αφού ληφθεί υπόψη σαν μόνη περιγραφή που ανταποκρίνεται στο αντιπροσωπευτικό μέλος η περιγραφή που ισχύει στην πραγματικότητα για τον εν λόγω οργανισμό.» [σελ. 7 του πρωτοτύπου]

17 Το άρθρο 43 (1ΑΒ) προβλέπει περαιτέρω τα εξής:

«Η παράγραφος (1ΑΑ) ανωτέρω δεν εφαρμόζεται στον βαθμό που αυτό που είναι ουσιώδες για τους σκοπούς της κρίσιμης διατάξεως είναι κατά πόσον ένα πρόσωπο είναι υποκείμενο στον φόρο.»

18 Η απαλλαγή των υπηρεσιών εκπαίδευσης περιλαμβάνεται στην ενότητα 6 του παραρτήματος 9 του VATA 1994, όπου προβλέπεται, κατ' ουσίαν, απαλλαγή για:

«ΕΝΟΤΗΤΑ 6 – ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

Σημείο υπ' αριθ.

- 1 Η παροχή εκ μέρους επιλέξιμου για απαλλαγή οργανισμού υπηρεσιών -
- a) εκπαίδευσης:

Σημειώσεις:

- 1) Για τους σκοπούς της εν λόγω ενότητας «επιλέξιμος οργανισμός» είναι -
- b) τα πανεπιστήμια του Ηνωμένου Βασιλείου και κάθε κολέγιο, ίδρυμα, σχολή ή τμήμα αυτών των πανεπιστημίων».

Τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και τα ζητήματα που τέθηκαν στη δίκη

19 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) προέβη σε εξέταση μαρτύρων αλλά δεν έχει καταλήξει ακόμη σε οριστικές διαπιστώσεις για τα πραγματικά περιστατικά στην υπό κρίση υπόθεση, εν αναμονή της εκδόσεως της αποφάσεως του ΔΕΕ επί των προδικαστικών ερωτημάτων. Ωστόσο, το ζήτημα της στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού δεν έχει ακόμη εξεταστεί, λόγω της ανάγκης να διευκρινιστεί το κριτήριο που θα εφαρμοστεί στις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως.

20 Η KIC είναι μέλος του ομίλου εταιριών Kaplan, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης και σταδιοδρομίας. Έχει εννέα θυγατρικές εταιρίες στο Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: **κολέγια Kaplan**), κάθε μία από τις οποίες διοικεί ένα

κολέγιο τριτοβάθμιας εκπαίδευσης (στο εξής: **διεθνή κολέγια**) στο Ηνωμένο Βασίλειο σε συνεργασία με 17 βρετανικά πανεπιστήμια.

- 21 Η HMRC επιβεβαίωσε στην KIC ότι επί του παρόντος οι θυγατρικές της πληρούν τις προϋποθέσεις των «κολεγίων πανεπιστημιακής εκπαίδευσης» σύμφωνα με τις βρετανικές διατάξεις εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112. Ως εκ τούτου, επί του παρόντος τα **[σελ. 8 του πρωτοτύπου]** κολέγια Kaplan δικαιούνται να θεωρούν ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ υπηρεσίες τις υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχουν στους φοιτητές.
- 22 Κάθε διεθνές κολέγιο ανήκει κατά 100 % στην KIC, πλην του University of York International Pathway College (στο εξής: UYIPC), του οποίου το πλειοψηφικό μερίδιο (55 %) ανήκει στο Πανεπιστήμιο του Γιορκ. Το Πανεπιστήμιο του Γιορκ προσέγγισε την KIC επιδιώκοντας τη δημιουργία αυτής της κοινοπραξίας.
- 23 Τα διεθνή κολέγια προετοιμάζουν σπουδαστές προερχόμενους σχεδόν αποκλειστικά από κράτη εκτός της ΕΕ για την είσοδό τους σε προπτυχιακά και μεταπτυχιακά προγράμματα των οικείων πανεπιστημίων. Η πλειονότητα των σπουδαστών τους προσελκύονται από κράτη της Νοτιοανατολικής και της Ανατολικής Ασίας.
- 24 Και άλλοι σημαντικοί εκπαιδευτικοί όμιλοι διατηρούν παρόμοια διεθνή κολέγια στο Ηνωμένο Βασίλειο –το ίδιο και ορισμένες μικρότερες επιχειρήσεις. Κάθε κολέγιο συνεργάζεται με διαφορετική ομάδα πανεπιστημίων του Ηνωμένου Βασιλείου για την προετοιμασία των ξένων σπουδαστών για τα συγκεκριμένα πανεπιστήμια. Η KIC ανταγωνίζεται με τις εν λόγω ομάδες για να προσελκύσει ξένους σπουδαστές να σπουδάσουν στα διεθνή της κολέγια και ακολούθως να συνεχίσουν σε προγράμματα σπουδών των συνεργαζόμενων με αυτήν πανεπιστημίων. Ορισμένα βρετανικά πανεπιστήμια λειτουργούν τα δικά τους διεθνή κολέγια ανεξάρτητα από τους κύριους εκπαιδευτικούς ομίλους.
- 25 Κάθε διεθνές κολέγιο της KIC έχει τη δική του δομή διοίκησης και διαχείρισης. Κάθε κολέγιο διαθέτει το δικό του κοινό διοικητικό συμβούλιο στο οποίο προεδρεύει το συνεργαζόμενο πανεπιστήμιο και το οποίο απαρτίζεται από αντιπροσώπους του κολεγίου του Kaplan και του οικείου πανεπιστημίου. Επιπλέον κάθε κολέγιο έχει κοινό ακαδημαϊκό συμβούλιο, στο οποίο επίσης προεδρεύει το οικείο πανεπιστήμιο, με αντιπροσώπους τόσο της KIC όσο και του αντίστοιχου πανεπιστημίου. Για κάθε διεθνές κολέγιο το συνεργαζόμενο πανεπιστήμιο εγκρίνει τα διδασκόμενα εκπαιδευτικά προγράμματα, τα οποία είναι διαφορετικά για κάθε κολέγιο, καθόσον προετοιμάζουν τους σπουδαστές για συγκεκριμένους κύκλους σπουδών στο οικείο πανεπιστήμιο.
- 26 Τα διεθνή κολέγια προσελκύουν το 85 % των σπουδαστών τους μέσω ενός δικτύου 500 εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων προσελκύσεως σπουδαστών (στο εξής: εκπρόσωποι) σε 70 χώρες. Αυτοί διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στην προσέλκυση των σπουδαστών, την εμπορική προώθηση των προγραμμάτων σπουδών, την παροχή συμβουλών και πληροφοριών στους **[σελ. 9 του**

πρωτοτύπου] υποψήφιους σπουδαστές και στις οικογένειές του καθώς και στην υποστήριξη των σπουδαστών κατά την υποβολή αιτήσεων θεωρήσεως για διαμονή και σπουδές στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κανένας από τους εκπροσώπους δεν έχει αποκλειστική σχέση με τα μέλη της ΕΕΔ της Kaplan, ήτοι οι εκπρόσωποι έχουν δικαίωμα να εργάζονται για τους άμεσους ανταγωνιστές των κολεγίων Kaplan, όπως επίσης και απευθείας για τα πανεπιστήμια. Σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών τους, οι εκπρόσωποι εισπράττουν προμήθεια.

- 27 Πριν από τον Οκτώβριο του 2014, οι εκπρόσωποι συμβάλλονταν απευθείας με την KIC στο Ηνωμένο Βασίλειο. Οι εκπρόσωποι έρχονταν σε απευθείας επαφή με τις ομάδες εμπορικής προώθησεως και εγγραφών της KIC στο Λονδίνο με σκοπό την προσέλκυση σπουδαστών στα διεθνή κολέγια.
- 28 Πριν από τον Οκτώβριο του 2014, η KIC υποστήριζε το δίκτυο των εκπροσώπων της μέσω ορισμένων γραφείων αντιπροσώπευσης σε κάποιες από τις βασικές της αγορές, όπως η Κίνα, το Χονγκ Κονγκ, η Ινδία και η Νιγηρία. Τα γραφεία αντιπροσώπευσης παρείχαν στους εκπροσώπους επιχειρησιακή υποστήριξη, η οποία περιλάμβανε και διαφημιστικό υλικό, επιμόρφωση σχετικά με τα διαφημιζόμενα ιδρύματα, τα προγράμματα σπουδών και τις διαδικασίες εισαγωγής και συμμόρφωσης, κατ' ιδίαν συναντήσεις με τους υποψήφιους σπουδαστές και τους γονείς τους, παροχή βοήθειας για την απάντηση συγκεκριμένων ερωτήσεων που τίθενται από τους υποψήφιους σπουδαστές καθώς και υποστήριξη σε εκδηλώσεις προώθησεως. Πριν από τον Οκτώβριο του 2014, τα γραφεία αντιπροσώπευσης διοικούνταν επίσης από το γραφείο της KIC στο Λονδίνο. Τα γραφεία αντιπροσώπευσης παρείχαν υπηρεσίες στην KIC έναντι πληρωμής. Τα γραφεία αντιπροσώπευσης είναι μέλη του ομίλου εταιριών Kaplan εκτός από ένα γραφείο αντιπροσώπευσης στο Βιετνάμ.
- 29 Πριν από τον Οκτώβριο του 2014, η KIC υπέκειτο στον ΦΠΑ του Ηνωμένου Βασιλείου σύμφωνα με το σύστημα αντιστροφής της επιβαρύνσεως τόσο για τις υπηρεσίες που παρείχαν οι εκπρόσωποι όσο και για αυτές που παρείχαν τα γραφεία αντιπροσώπευσης.
- 30 Τον Οκτώβριο του 2014 συστάθηκε στο Χονγκ Κονγκ από τον όμιλο Kaplan η KPS, στην οποία απασχολούνται 20 εργαζόμενοι (στοιχεία Δεκεμβρίου 2018). Και μετά τη σύσταση της KPS η KIC εξακολουθεί να λειτουργεί μέσω ενός δικτύου τοπικών γραφείων αντιπροσώπευσης και εξωτερικών εκπροσώπων. Ωστόσο, οι συμβατικές ρυθμίσεις με τα τοπικά γραφεία αντιπροσώπευσης και τους εξωτερικούς εκπροσώπους διευθετούνται πλέον από την KPS. Η KPS είναι ανώνυμη εταιρία με έδρα στο Χονγκ Κονγκ. Τα μέλη της εταιρίας διαθέτουν μία μετοχή το καθένα. Η KPS λειτουργεί βάσει των όρων μιας συμφωνίας προσχωρήσεως. Τα σημερινά μέλη της KPS είναι τα 9 κολέγια Kaplan (συμπεριλαμβανομένου του UYIPC) – επομένως στην KIC ανήκει εμμέσως ποσοστό λίγο μικρότερο του 94 % της KPS, ενώ το υπόλοιπο **[σελ. 10 του πρωτοτύπου]** ανήκει εμμέσως στο Πανεπιστήμιο του Γιόρκ, μέσω της πλειοψηφικής συμμετοχής του στην UYIPC. Η KPS δεν παρέχει υπηρεσίες σε μη μέλη της ΕΕΔ, πλην της παροχής υπηρεσιών εκπροσώπων και γραφείων

αντιπροσώπευσης για τις δραστηριότητες της Kaplan στο πλαίσιο του North American Pathway. Η συμφωνία προσχώρησης τροποποιήθηκε το 2015/16 προκειμένου να επιτραπεί η προσχώρηση του UYIPC, παρότι ανήκει κατά πλειοψηφία στο Πανεπιστήμιο του Γιορκ.

- 31 Από το 2014, το δίκτυο γραφείων αντιπροσώπευσης και οι ανεξάρτητοι εκπρόσωποι έχουν συμβληθεί με την KPS στο Χονγκ Κονγκ και έχουν παράσχει σε αυτή τις υπηρεσίες τους για την προσέλκυση σπουδαστών. Η KPS ανέλαβε αρμοδιότητες τις οποίες προηγουμένως ασκούσε η KIC στο Λονδίνο και έχει συγκεντρώσει επίσης ορισμένες αρμοδιότητες που ασκούνταν προηγουμένως από καθένα από τα γραφεία αντιπροσώπευσης. Η KPS είναι επίσης υπεύθυνη για τη διαχείριση του δικτύου γραφείων αντιπροσώπευσης παγκοσμίως. Από το 2014, το δίκτυο γραφείων αντιπροσώπευσης έχει διευρυνθεί και η δραστηριότητα μεταξύ της KPS και των γραφείων αντιπροσώπευσης εντάθηκε με τα τελευταία να επικεντρώνονται πλέον στον καθημερινό συντονισμό των εκπροσώπων. Ως εκ τούτου, τρία είδη παροχών που πραγματοποίησε η KPS στην KIC αποτελούν αντικείμενο της διαφοράς: πρώτον, οι υπηρεσίες που παρέχονται στην KPS από τους εκπροσώπους· δεύτερον, οι υπηρεσίες που παρέχονται στην KPS από τα γραφεία αντιπροσώπευσης· και τέλος οι υπηρεσίες που αφορούν ζητήματα όπως η συμμόρφωση καθώς και άλλες δραστηριότητες που εξετάστηκαν ανωτέρω, όπως η υποστήριξη των εκπροσώπων, τις οποίες η ίδια η KPS παρέχει στην KIC.
- 32 Η KPS είναι επίσης υπεύθυνη για τη συντονισμό των εκπροσώπων στην Ανατολική και τη Νοτιοανατολική Ασία. Η KPS διατηρεί ένα κέντρο παροχής υπηρεσιών εκπροσώπων το οποίο βρίσκεται σε κοντινή γεωγραφική απόσταση και στην ίδια ζώνη ώρας με τις μεγαλύτερες αγορές προσελκύσεως σπουδαστών των διεθνών κολεγίων.
- 33 Δεν αμφισβητείται ότι υπήρχαν βάσιμοι εμπορικοί λόγοι για τη σύσταση της KPS στο Χονγκ Κονγκ. Δεν προβλήθηκε ισχυρισμός ότι η KPS είναι τεχνητή οντότητα ούτε υποστηρίχθηκε από τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η σύσταση της KPS συνιστά κατάχρηση δικαιώματος.
- 34 Η KIC έχει προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία στο εθνικό δικαστήριο που αποδεικνύουν ότι η Kaplan international colleges δεν θα επιδίωκε να λάβει υπηρεσίες προσελκύσεως σπουδαστών από άλλη οντότητα πλην της KPS, ακόμη και αν η KIC δεν είχε δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν από την KPS. **[σελ. 11 του πρωτοτύπου]**
- 35 Καθένα από τα κολέγια Kaplan ανήκει επίσης σε όμιλο ΦΠΑ, πλην του UYIPC. Καθώς το UYIPC δεν ήταν εξ ολοκλήρου ή κατά πλειοψηφία θυγατρική της KIC, δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά την καταχώριση του ομίλου ΦΠΑ.
- 36 Κάθε εκπρόσωπος τιμολογεί απευθείας την ΕΕΔ. Η ΕΕΔ καταβάλλει στη συνέχεια το ποσό σε κάθε εκπρόσωπο. Καίτοι η KIC είναι το αντιπροσωπευτικό μέλος του ομίλου ΦΠΑ, του οποίου μέλη είναι τα κολέγια Kaplan, στην πράξη η KPS εκδίδει για κάθε κολέγιο χωριστό τιμολόγιο για τα χρήματα που οφείλονται

στους εκπροσώπους για τις υπηρεσίες που παρέχουν στο οικείο κολέγιο Karlan. Η ΕΕΔ χρεώνει κάθε κολέγιο Karlan τόσο για τις δικές του υπηρεσίες (π.χ. συμμόρφωση) όσο και για τις παρεχόμενες από τα γραφεία αντιπροσώπευσης με βάση τον αριθμό των σπουδαστών που εγγράφηκαν στο εν λόγω κολέγιο. Η ΕΕΔ υπολογίζει τις χρεώσεις ομαδοποιώντας τις δαπάνες και ακολούθως κατανέμοντάς τις με βάση τον αριθμό των σπουδαστών. Στη συνέχεια, εκδίδει χωριστό τιμολόγιο για κάθε κολέγιο Karlan. Η διαχείριση των δαπανών εμπορικής προωθήσεως των εκπροσώπων γίνεται με τον ίδιο τρόπο. Αντιθέτως, οι προμήθειες των εκπροσώπων καταλογίζονται απευθείας στους μεμονωμένους σπουδαστές και χρεώνονται στο κολέγιο προορισμού του σπουδαστή.

- 37 Δεν επιβάλλεται ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρέχονται από τους εκπροσώπους στην KPS, από τα γραφεία αντιπροσώπευσης στην KPS, και από την ίδια την KPS. Η ΚΙC υποστηρίζει ότι η παροχή υπηρεσιών μεταξύ της KPS και της ΚΙC απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν της απαλλαγής υπέρ των ΕΕΔ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112. Ως εκ τούτου, παρότι υπήρχαν εμπορικοί λόγοι για τη σύσταση της KPS στο Χονγκ Κονγκ, η σύσταση της KPS είχε επίσης ως αποτέλεσμα (αν η ΚΙC δικαιούται πράγματι να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τη λήψη υπηρεσιών από την KPS) την εξοικονόμηση του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παλαιότερα παρέχονταν απευθείας από τους εκπροσώπους και τα γραφεία αντιπροσώπευσης στην ΚΙC. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, δεν προβλήθηκε ισχυρισμός ότι η KPS είναι τεχνητή οντότητα ούτε υποστηρίχθηκε από τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η σύσταση της KPS συνιστά κατάχρηση δικαιώματος.
- 38 Όσον αφορά τα επίδικα ζητήματα, δεν αμφισβητείται ότι η KPS παρέχει στα μέλη της, τα κολέγια Karlan, τις άμεσα αναγκαίες υπηρεσίες για την άσκηση των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων τους. Δεν αμφισβητείται, επίσης, ότι η μέθοδος χρεώσεως που εφαρμόζει η KPS προβλέπει την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε κάθε μέλος μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί. **[σελ. 12 του πρωτοτύπου]**
- 39 Παραμένουν εκκρεμή τέσσερα βασικά ζητήματα:
- α) κατά πόσον η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχει μια ΕΕΔ στα μέλη της τυγχάνει εφαρμογής όταν η ΕΕΔ έχει συσταθεί και εδρεύει εκτός Ηνωμένου Βασιλείου·
 - β) ο τρόπος με τον οποίο το εθνικό δικαστήριο πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον αυτή η απαλλαγή, εφόσον πράγματι υφίσταται, είναι πιθανό να οδηγήσει σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού·
 - γ) κατά πόσον η παροχή υπηρεσιών από την ΕΕΔ δύναται να τύχει απαλλαγής σε περιπτώσεις όπου η ΕΕΔ αποτελεί διακριτή από τα μέλη της φορολογητέα οντότητα, αλλά τα μέλη της ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών και, ως εκ τούτου, συνδέονται μεταξύ τους ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ανήκουν στην ΕΕΔ·

- δ) κατά πόσον η απαλλαγή μπορεί να εφαρμοστεί ενώ όλα τα μέλη της ΕΕΔ είναι επίσης μέλη ομίλου ΦΠΑ και αποτελούν, ως εκ τούτου, ένα μόνο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και το ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο δεν αποτελεί για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ μέλος της ΕΕΔ.

Συνοπτική έκθεση των επιχειρημάτων της προσφεύγουσας

- 40 Η ΚΙC υποστηρίζει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' απαλλαγή για τους ομίλους επιμερισμού των δαπανών μπορεί να εφαρμοστεί σε διασυνοριακές υποθέσεις. Μπορεί να εφαρμοστεί εφόσον η ΕΕΔ είναι εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος της ΕΕ και τα μέλη είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή και σε περισσότερα κράτη μέλη. Μπορεί επίσης να εφαρμοστεί (όπως στην περίπτωση της ΚΙC) όταν η ΕΕΔ είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα και τα μέλη είναι εγκατεστημένα σε κράτος μέλος της ΕΕ (ή σε περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ). Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, η επιχειρηματολογία της θεμελιώνεται στα έγγραφα εργασίας 450, 654, 856 και 883 της επιτροπής ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.
- 41 Μολονότι και η γενική εισαγγελέας J. Kokott διατύπωσε την άποψη στην υπόθεση Anína (C-605/15) και στην υπόθεση DNB Banka (C-326/15) ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' έχει εφαρμογή μόνον όταν τόσο η ΕΕΔ όσο και τα μέλη της είναι εγκατεστημένα στο ίδιο κράτος μέλος της ΕΕ, το Δικαστήριο δεν συντάχθηκε με αυτήν την άποψη. Όπως δέχθηκε η γενική εισαγγελέας [σελ. 13 του πρωτοτύπου], το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' δεν προβλέπει κανένα περιορισμό αφορώντα την εγκατάσταση της ΕΕΔ και των μελών της στο έδαφος ενός μόνο κράτους μέλους –αντιθέτως, άλλες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 με περιορισμένο τοπικό πεδίο εφαρμογής το αναφέρουν ρητώς στο γράμμα τους.
- 42 Το να ισχύει η απαλλαγή για τις ΕΕΔ και τα μέλη τους μόνον εφόσον είναι όλοι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος θα ήταν αντίθετο προς τις θεμελιώδεις ελευθερίες (όσον αφορά τις διασυνοριακές παροχές μεταξύ των κρατών μελών). Θα ήταν επίσης αντίθετο προς τον σκοπό της απαλλαγής (όσον αφορά τις διασυνοριακές παροχές στις οποίες συμμετέχουν ΕΕΔ εγκατεστημένες σε κράτη μέλη και σε τρίτες χώρες) ο οποίος ήταν να διασφαλίσει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από μια ΕΕΔ δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ εφόσον η παροχή των υπηρεσιών αυτών συμβάλλει άμεσα στην άσκηση δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος των μελών της (βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Anína, σκέψεις 28-29, και DNB Banka, σκέψεις 33-34).
- 43 Η χορήγηση απαλλαγής για τις υπηρεσίες που παρέχει μια ΕΕΔ που είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα σε μέλη της που είναι εγκατεστημένα σε κράτος μέλος δεν θα προκαλέσει δυσχέρειες στην αξιολόγηση των στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί στην υπόθεση Taksatorringen (C-8/01) ότι η στρέβλωση πρέπει να αξιολογείται στο επίπεδο των εναλλακτικών παρόχων των μελών της ΕΕΔ και δεν μπορεί να υφίσταται αν,

ανεξαρτήτως οποιασδήποτε φορολογήσεως ή απαλλαγής, είναι βέβαιο ότι η ΕΕΔ θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της. Από την άποψη αυτή, η στρέβλωση πρέπει να αξιολογείται σε σχέση με την πιθανότητα να αγοράζουν τα μέλη εναλλακτικές υπηρεσίες στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς τους τους. Ακόμη και αν η στρέβλωση αξιολογείται με γνώμονα τις συνέπειες της απαλλαγής στους αποδέκτες παρόμοιων υπηρεσιών οι οποίοι δεν είναι μέλη της ΕΕΔ, στρέβλωση δεν μπορεί να υφίσταται εάν οι εν λόγω αποδέκτες μπορούν να υποβάλουν αίτηση προσχωρήσεως στην ΕΕΔ ή να ιδρύσουν ή να προσχωρήσουν σε άλλη ΕΕΔ, ή να έχουν οποιοδήποτε άλλο όφελος σε σχέση με τον ΦΠΑ, όπως οι υπηρεσίες που παρέχονται από την έδρα της εταιρίας στα παραρτήματα. Το ερώτημα αυτό πρέπει να αξιολογηθεί επίσης σε σχέση με την αγορά του κράτους μέλος των μελών της ΕΕΔ.

- 44 Ως προς την προϋπόθεση κατά την οποία η ΕΕΔ πρέπει να αποτελεί «ανεξάρτητη ένωση προσώπων», η ΚΙC υποστηρίζει ότι αυτό προϋποθέτει ότι η ΕΕΔ είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ανεξάρτητο από τα μέλη του. Δεν είναι υποχρεωτικό για τα μέλη να μη συνδέονται μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως [σελ. 14 του πρωτοτύπου]. Η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται για τέσσερις λόγους. Πρώτον, το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ' στην αγγλική, γαλλική, ισπανική και γερμανική γλώσσα καθιστά σαφές ότι αυτός που πρέπει να είναι ανεξάρτητος είναι ο όμιλος και όχι τα πρόσωπα. Δεύτερον, η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου. Ούτε στην υπόθεση Ανίνα ούτε στην υπόθεση DNB Banka, που αφορούσαν αμφοτέρως ΕΕΔ τα μέλη των οποίων ανήκαν αποκλειστικά σε έναν μόνο επιχειρηματικό όμιλο, το Δικαστήριο ή η γενική εισαγγελέας J. Kokott ανέφεραν ότι η προϋπόθεση περί «ανεξάρτητης ένωσης προσώπων» απαιτούσε τα μέλη της ΕΕΔ να μην συνδέονται ουδόλως μεταξύ τους ή με την ίδια την ΕΕΔ. Τρίτον, το να απαιτείται από μέλη της ΕΕΔ να είναι ανεξάρτητα τόσο μεταξύ τους όσο και από την ίδια την ΕΕΔ δεν επιβάλλεται από τον σκοπό της απαλλαγής. Ο σκοπός της απαλλαγής επιτυγχάνεται ακόμη και αν τα μέλη της ΕΕΔ είναι όλα μέλη του ίδιου ομίλου εταιριών, εφόσον τα μέλη πρέπει να αξιοποιήσουν από κοινού τους πόρους τους για να προμηθευτούν αγαθά ή υπηρεσίες εισροής, και εφόσον η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών από την ΕΕΔ συμβάλλει άμεσα στην άσκηση δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος των μελών της. Τέταρτον, η προϋπόθεση αυτή θα δημιουργούσε προβλήματα ως προς προσδιορισμό του βαθμού ανεξαρτησίας που απαιτείται να υπάρχει μεταξύ των μελών της ΕΕΔ προκειμένου να εφαρμοσθεί η απαλλαγή. Για την αντιμετώπιση των εν λόγω πρακτικών προβλημάτων, η ίδια η νομοθεσία θα είχε θεσπίσει ειδικές απαιτήσεις ως προς το εύρος της αποδεκτής σχέσεως μεταξύ των μελών της ΕΕΔ, αν υπήρχε πρόθεση να προβλεφθεί τέτοια προϋπόθεση.
- 45 Η ΚΙC υποστηρίζει ότι η απαλλαγή εξακολουθεί να ισχύει ακόμη και όταν όλα τα μέλη της ΕΕΔ είναι μέλη ενός ομίλου ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, αποτελούν ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Παρά το γεγονός ότι η ίδια η ΕΕΔ πρέπει να είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ξεχωριστό από τα μέλη του, τα ίδια τα μέλη δεν χρειάζεται να είναι υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, όπως προκύπτει σαφώς από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ'. Ως εκ

τούτου, το μόνο που απαιτείται για την ΕΕΔ ώστε να είναι «ανεξάρτητη ένωση προσώπων» είναι δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα να είναι μέλη της ΕΕΔ. Και αυτό επίσης συνάδει με τον σκοπό της απαλλαγής.

- 46 Το γεγονός ότι στο εθνικό δίκαιο το ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο προς το οποίο έγιναν οι παροχές ήταν η ΚΙC, η οποία δεν ήταν μέλος της ΕΕΔ, είναι άνευ σημασίας για τον σκοπό της απαλλαγής που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ'. Το Ηνωμένο Βασίλειο είναι αυτό που επέλεξε να εφαρμόσει την ομαδοποίηση του ΦΠΑ, μέσω της εισαγωγής πλάσματος δικαίου κατά το οποίο οι υπηρεσίες λαμβάνονται και παρέχονται από το αντιπροσωπευτικό [σελ. 15 του πρωτοτύπου] μέλος, έστω και αν στην πραγματικότητα χρησιμοποιούνται από τα κολέγια Kaplan. Το δε Ηνωμένο Βασίλειο είναι αυτό που έχει δώσει λύση στο πρόβλημα, αναγνωρίζοντας στο άρθρο 43, παράγραφος 1ΑΑ, του VATA ότι το πλάσμα δικαίου που δημιουργήθηκε με τον σχηματισμό ομίλων ΦΠΑ μπορεί να μη ληφθεί υπόψη εφόσον τούτο επιβάλλεται από άλλες διατάξεις της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση των επιχειρημάτων της HMRC

- 47 Στο πλαίσιο των προτάσεων της στις υποθέσεις Aniva (C-605/15) και DNB Banka (C-326/15), η γενική εισαγγελέας J. Kokott εξέτασε ευθέως το ζήτημα κατά πόσον η απαλλαγή υπέρ των ΕΕΔ μπορεί να εφαρμοστεί σε υπόθεση διασυνοριακού χαρακτήρα. Στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέας στην υπόθεση Aniva εκτίθενται λεπτομερώς οι λόγοι για τους οποίους η απαλλαγή θα πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να αποκλείει την εφαρμογή της σε διασυνοριακές συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ ΕΕΔ που δεν βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος με τα μέλη τους (ή με κάποια εξ αυτών) και, επιπλέον, οι λόγοι για τους οποίους η εφαρμογή της απαλλαγής εκτός της ΕΕ επίσης δεν ευσταθεί. Η HMRC επικαλείται τα σημεία 36-37 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέας στην υπόθεση Aniva και το σημείο 47 στην υπόθεση DNB Banka. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η γενική εισαγγελέας J. Kokott ανέπτυξε τις προτάσεις στην υπόθεση Aniva λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά αμφοτέρων των υποθέσεων, ήτοι της Aniva και της DNB Banka.
- 48 Η HMRC υποστηρίζει ότι η παρούσα υπόθεση καταδεικνύει σαφώς την ένταση μεταξύ, αφενός, των διατάξεων του άρθρου 11, το οποίο επιτρέπει σε ομίλους ΦΠΑ και σε ομίλους εταιριών που είναι στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους να θεωρούνται ως ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για τους σκοπούς του ΦΠΑ, και, αφετέρου, των διατάξεων περί απαλλαγής υπέρ των ΕΕΔ. Οι εταιρίες του ομίλου ΦΠΑ στην περίπτωση αυτή αποτελούν μέλη ενός ομίλου εταιριών. Ο όμιλος αυτός ο οποίος εισήγαγε υπηρεσίες από μια οντότητα εδρεύουσα στο Χονγκ Κονγκ όπως η KPS θα υπείχε υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές, λόγω της αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Μια τέτοια οντότητα, ακόμη και αν αποτελούσε μέρος του ιδίου επιχειρηματικού ομίλου, όπως η KPS, δεν θα μπορούσε να προσχωρήσει στον όμιλο ΦΠΑ και δεν θα είχαν εφαρμογή οι

διατάξεις κατά τις οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη οι συναλλαγές μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου, επειδή αποτελούν ένα και μόνο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Με την ένταξη της KPS σε μια ΕΕΔ η αντιστροφή της επιβαρύνσεως αποφεύγεται εντελώς σε περιπτώσεις όπου οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων. **[σελ. 16 του πρωτοτύπου]**

- 49 Αυτή η αντίφαση μνημονεύεται στα σημεία 46-49 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα στην υπόθεση *Avina* και η HMRC υποστηρίζει ότι η εν λόγω αντίφαση καθίσταται εμφανής από τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως.
- 50 Όσον αφορά τη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, το Δικαστήριο έχει ήδη επισημάνει ότι το ζήτημα κατά πόσον η απαλλαγή είναι πιθανό να προκαλέσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού πρέπει να επιλυθεί βάσει της αναλύσεως του κατά πόσον η χορήγηση της απαλλαγής καθεαυτή δημιουργεί μια πραγματική πιθανότητα στρεβλώσεως. Το ζήτημα που τίθεται στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον πράγματι ισχύει η απαλλαγή των ΕΕΔ, είναι ο τρόπος με τον οποίο το εν λόγω κριτήριο θα πρέπει να εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία η ΕΕΔ είναι εγκατεστημένη στο Χονγκ Κονγκ ενώ τα μέλη του ομίλου βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η KIC υποστηρίζει ότι το ζήτημα αυτό μπορεί να κριθεί αν εξετασθεί κατά πόσον τα μέλη του ομίλου θα αναζητούσαν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες αλλού ακόμη και αν δεν υπήρχε η απαλλαγή. Δεν υπάρχει λόγος να υιοθετηθεί μια τόσο στενή προσέγγιση. Η ανάλυση πρέπει να πραγματοποιείται στο εθνικό επίπεδο που αφορά τους παρόχους συναφών υπηρεσιών (βλ. υπόθεση *Isle of Wight Council*, C-288/07· βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση *Taksatorringen*, C-8/01, σημείο 123). Στα σημεία 50 επ. των προτάσεων της στην υπόθεση *Avina*, η γενική εισαγγελέας J. Kokott αναφέρει τις πολλές δυσκολίες που παρουσιάζει η υιοθέτηση αυτής της προσεγγίσεως εάν η ΕΕΔ είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ.
- 51 Το τρίτο ζήτημα αφορά το κατά πόσον η απαλλαγή υπέρ των ΕΕΔ μπορεί να εφαρμοστεί σε ομίλους που έχουν ήδη συσταθεί ως μέλη ομίλου εταιριών και οι οποίοι, ως εκ τούτου, συνδέονται από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Ο σκοπός της απαλλαγής είναι να αποφευχθεί η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζουν οι ανεξάρτητοι φορείς όταν, ενδεχομένως λόγω του μεγέθους τους, δεν είναι σε θέση να προμηθεύονται υπηρεσίες από εσωτερικούς πόρους και, αντιθέτως, αναγκάζονται να τις αναζητήσουν στην ανταγωνιστική αγορά. Αυτές οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με τον προβλεπόμενο για τις εν λόγω υπηρεσίες ΦΠΑ όταν ασκούν δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ αλλά απαλλάσσονται από την εν λόγω επιβάρυνση εάν συνεργαστούν με άλλους και συγκροτήσουν μια δομή για την παροχή τέτοιων υπηρεσιών προς τα μέλη τους σε μη κερδοσκοπική βάση. Η HMRC υποστηρίζει ότι η εφαρμογή της απαλλαγής σε πρόσωπα που έχουν ήδη συσταθεί ως όμιλος υπερβαίνει προδήλως τον σκοπό αυτό και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής. **[σελ. 17 του πρωτοτύπου]**

- 52 Το τέταρτο ζήτημα αφορά το γεγονός ότι για ορισμένες από τις περιόδους που καλύπτονται από τις πράξεις επιβολής φόρου που εκδόθηκαν στην προκειμένη περίπτωση υπήρχε μόνον ένας υποκείμενος στον φόρο στον οποίο παρασχέθηκαν υπηρεσίες της KPS. Επομένως, οι υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν στα μέλη του ομίλου αλλά σε ένα μόνο πρόσωπο. Αυτή η περίπτωση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως που απαιτεί οι υπηρεσίες να παρέχονται στα μέλη του ομίλου. Επιπλέον, η KIC, που ήταν το ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο στο Ηνωμένο Βασίλειο και ο αποδέκτης των παροχών, δεν ήταν η ίδια μέλος της ΕΕΔ. Συνεπώς, αυτός είναι ακόμη ένας λόγος για τον οποίο η απαλλαγή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί.

Σχετική νομολογία

- 53 Μέχρι σήμερα το Δικαστήριο δεν είχε την ευκαιρία να αποσαφηνίσει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των ΕΕΔ ούτε, κατά συνέπεια, να εξετάσει την ορθή εφαρμογή της απαιτήσεως κατά την οποία η απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού σε μια διασυνοριακή παροχή αν η ΕΕΔ είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ. Στις υποθέσεις DNB Banka (C-326/15) και Aníva (C-605/15), η γενική εισαγγελέας εξέτασε το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής υπέρ των ΕΕΔ απαντώντας σε ερωτήματα σχετικά με την έννοια της στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού στο πλαίσιο της απαλλαγής των ΕΕΔ, αλλά το Δικαστήριο δεν τοποθετήθηκε επί των ζητημάτων αυτών στις αποφάσεις που εξέδωσε, καθόσον η εξέτασή τους δεν ήταν αναγκαία. Το ζήτημα της στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού έχει ήδη απασχολήσει το Δικαστήριο στην υπόθεση Taksatorringen (C-8/01) και τη γενική εισαγγελέα στην υπόθεση Aníva.

Η διάταξη του First-tier Tribunal

- 54 Αφού εξέτασε τα ζητήματα που τέθηκαν με την προσφυγή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης και 16ης Ιανουαρίου 2019, το First-tier Tribunal αποφάσισε ότι η έκβαση της προσφυγής εξαρτάται από ορισμένα ζητήματα που αφορούν την ερμηνεία της απαλλαγής των ΕΕΔ και ότι θα πρέπει να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ακόλουθα ερωτήματα.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Ποιο είναι το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου; Ειδικότερα, (i) καλύπτει η απαλλαγή αυτή μια ένωση επιμερισμού των δαπανών που έχει την έδρα της [σελ. 18 του πρωτοτύπου] σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος ή τα κράτη μέλη των μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, (ii) καλύπτει

επίσης μια ένωση επιμερισμού δαπανών που είναι εγκατεστημένη εκτός της ΕΕ;

2. Αν η απαλλαγή υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών κατ' αρχήν ισχύει για μια οντότητα που εδρεύει σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος ενός ή περισσότερων μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών καθώς και για ένωση επιμερισμού των δαπανών που εδρεύει εκτός της ΕΕ, με ποιον τρόπο πρέπει να εφαρμοστεί το κριτήριο κατά το οποίο η απαλλαγή δεν πρέπει να δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού; Ειδικότερα,
 - α) Το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται σε ενδεχόμενη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού που θίγει άλλους αποδέκτες παρόμοιων υπηρεσιών οι οποίοι δεν είναι μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών ή εφαρμόζεται μόνο σε ενδεχόμενη στρέβλωση που θίγει τυχόν εναλλακτικούς παρόχους υπηρεσιών οι οποίοι θα παρείχαν υπηρεσίες στα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών;
 - β) Αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται αποκλειστικά σε άλλους αποδέκτες υπηρεσιών, είναι δυνατόν να υπάρξει πραγματική πιθανότητα στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού όταν οι άλλοι αποδέκτες, οι οποίοι δεν είναι μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών, μπορούν να υποβάλουν αίτηση προσχωρήσεως σε αυτήν την ένωση επιμερισμού των δαπανών ή να δημιουργήσουν τη δική τους ένωση επιμερισμού των δαπανών για να εξασφαλίζουν ανάλογες υπηρεσίες ή να εξασφαλίζουν ισοδύναμη εξοικονόμηση ΦΠΑ με άλλες μεθόδους (π.χ. με τη δημιουργία παραρτήματος στο συγκεκριμένο κράτος μέλος ή στην τρίτη χώρα) [;]
 - γ) Αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται αποκλειστικά σε άλλους παρόχους υπηρεσιών, πρέπει η πραγματική πιθανότητα στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού να αξιολογείται με γνώμονα το αν είναι βέβαιο ότι η ένωση επιμερισμού των δαπανών θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της, ανεξάρτητα από την ύπαρξη της απαλλαγής από τον ΦΠΑ – και συνεπώς να αξιολογείται με βάση την πρόσβαση των εναλλακτικών παρόχων στην εθνική αγορά στην οποία τα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών έχουν την έδρα τους; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, έχει σημασία αν είναι βέβαιο ότι η ένωση επιμερισμού των δαπανών θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της επειδή αυτά ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιριών[;]
 - δ) Θα πρέπει η ενδεχόμενη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού να αξιολογηθεί σε εθνικό επίπεδο σε σχέση με

εναλλακτικούς παρόχους υπηρεσιών οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε τρίτη χώρα όπου έχει την έδρα της η ένωση επιμερισμού των δαπανών; [σελ. 19 του πρωτοτύπου]

- ε) Φέρει η φορολογική αρχή της ΕΕ η οποία εφαρμόζει την οδηγία ΦΠΑ το βάρος αποδείξεως της πιθανότητας προκλήσεως στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού;
 - στ) Είναι απαραίτητο η φορολογική αρχή της ΕΕ να προσφεύγει σε ειδική εκτίμηση εμπειρογνομόνων για την αγορά της τρίτης χώρας στην οποία έχει την έδρα της η ένωση επιμερισμού των δαπανών;
 - ζ) Μπορεί η ύπαρξη πραγματικής πιθανότητας στρεβλώσεως να αποδεικνύεται από τον προσδιορισμό μιας εμπορικής αγοράς στην τρίτη χώρα;
3. Μπορεί η απαλλαγή υπέρ της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών να εφαρμοστεί σε περίπτωση όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, στην οποία τα μέλη της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών συνδέονται μεταξύ τους με οικονομικές, χρηματοπιστωτικές και οργανωτικές σχέσεις;
4. Μπορεί η απαλλαγή υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών να εφαρμοστεί σε περιπτώσεις στις οποίες τα μέλη της ένωσης έχουν συγκροτήσει όμιλο ΦΠΑ ο οποίος είναι ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο; Ασκεί επιρροή επ' αυτού το ότι η ΚΙC, το αντιπροσωπευτικό μέλος στο οποίο (βάσει του εθνικού δικαίου) παρέχονται οι υπηρεσίες, δεν είναι μέλος της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών; Σε καταφατική περίπτωση, παύει να υφίσταται μια τέτοια επιρροή όταν η εθνική νομοθεσία ορίζει ότι, για τον σκοπό της εφαρμογής της απαλλαγής υπέρ των ενώσεων επιμερισμού των δαπανών, διαθέτει τα χαρακτηριστικά και το νομικό καθεστώς των μελών της ενώσεως επιμερισμού των δαπανών;

Ημερομηνία: 29 Ιανουαρίου 2019