

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 november 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 f – Undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar – Tillämpning på mervärdesskattegrupper – Artikel 11 – Mervärdesskattegrupp”

I mål C-77/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 30 januari 2019, som inkom till domstolen den 1 februari 2019, i målet

Kaplan International Colleges UK Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på andra avdelningen, samt domarna A. Kumin, T. von Danwitz och P.G. Xuereb (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 januari 2020,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Kaplan International Colleges UK Ltd, genom R. Woolich och M. Murcia, solicitors, samt R. Hill, barrister,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon, J. Kraehling och Z. Lavery, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas, QC,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 23 april 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kaplan International Colleges UK Limited (nedan kallat KIC) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket), angående skattemyndighetens beslut att inte tillämpa det undantag från mervärdesskatteplikt som gäller för fristående grupper av personer på KIC.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skälen 25 och 35 i direktiv 2006/112 anges följande:

"(25) Beskattningsunderlaget bör harmoniseras, så att tillämpningen av mervärdesskatt på beskattningsbara transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater.

...

(35) En gemensam förteckning över undantagen från skatteplikt bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater."

4 I artikel 2.1 c i detta direktiv föreskrivs följande:

"Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap."

5 I artikel 9.1 första stycket i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat."

6 I artikel 11 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse."

7 Artikel 131 i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra

skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

8 I artikel 132.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

f) Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

...”

Lagstiftningen i Förenade kungariket

9 I grupp 16 i bilaga 9 till Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) (nedan kallad 1994 års lag), varigenom artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 har införlivats med nationell rätt, anges att följande transaktioner är undantagna från skatteplikt:

”...

1 Tillhandahållande av tjänster av en fristående grupp av personer när vart och ett av följande villkor är uppfyllt:

a) Var och en av dessa personer är en person som bedriver en verksamhet (’den relevanta verksamheten’) som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller för vilken personen inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i direktiv [2006/112],

b) Tjänsterna tillhandahålls i syfte att tillhandahålla medlemmarna i gruppen tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva den relevanta verksamheten.

c) Gruppen begär endast ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter.

d) Undantaget kan inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

10 I grupp 6 i bilaga 9 till 1994 års lag anges att undervisningstjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt.

11 I section 7A i denna lag, med rubriken ”Platsen för tillhandahållandet av tjänster”, föreskrivs följande:

"1) Denna section ska tillämpas för att, vid tillämpningen av denna lag, fastställa i vilket land tjänsterna tillhandahålls.

2) En tjänst ska anses ha tillhandahållits

a) i det land där mottagaren av tjänsterna är hemmahörande, om denna är en relevant näringsidkare, och

b) i övriga fall, i det land där tjänsteleverantören är hemmahörande.

3) Platsen för tillhandahållande av en rätt till tjänster är densamma som den plats på vilken tillhandahållandet av tjänsterna skulle anses ha skett, om de tillhandahållits av tillhandahållaren av rättigheten till mottagaren av rättigheten (oavsett om rätten har utövats eller ej), och för detta ändamål innefattar en rätt till tjänster varje rätt, valmöjlighet eller företrädesrätt i fråga om tillhandahållandet av tjänster och varje intresse som härrör från en rätt till tjänster.

4) Vid tillämpning av denna lag anses en person vara en relevant näringsidkare i fråga om tillhandahållande av tjänster om personen:

a) är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i direktiv [2006/112],

b) är registrerad i enlighet med bestämmelserna i denna lag,

c) är registrerad för mervärdesskatt enligt lagen i en annan medlemsstat än Förenade kungariket, ...

...

och tjänsterna mottas av personen annat än för helt privata ändamål,

..."

12 I section 8 i nämnda lag, som inför omvänd skattskyldighet, föreskrivs följande:

"1) När tjänster tillhandahålls av en person som är hemmahörande i ett annat land än Förenade kungariket under förhållanden på vilka denna subsection är tillämplig, har denna lag verkan som om tjänsterna (i stället för att ha tillhandahållits av denna person)

a) hade tillhandahållits av mottagaren i Förenade kungariket som ett led i dennes näringsverksamhet, och

b) var skattepliktiga tjänster.

2) Subsection 1 ovan är tillämplig

a) om mottagaren är en relevant näringsidkare som är hemmahörande i Förenade kungariket, och

b) tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum inom Förenade kungariket och, när tillhandahållandet av tjänsterna är sådant att någon av bestämmelserna i del 1 eller del 2 i bilaga 4A är tillämplig, mottagaren är registrerad enligt denna lag.

3) Tjänster som ska anses ha utförts av mottagaren enligt subsection 1 ovan får inte beaktas som tjänster som tillhandahållits av denna vid fastställandet av vederbörandes rätt till avdrag för

ingående mervärdesskatt enligt section 26.1.”

13 Förenade kungariket använde sig, vad gäller begreppet grupp av personer som kan betraktas som en enda beskattningsbar person för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattegrupp), av den möjlighet som gavs i artikel 11 i direktiv 2006/112, och antog, med tillämpning av nämnda artikel, section 43 i 1994 års lag. Section 43 har följande lydelse:

”1) När juridiska personer enligt [sections 43A–43D] behandlas som medlemmar i en grupp, ska verksamhet som bedrivs av en medlem av gruppen behandlas som om den bedrivs av den medlem som företräder gruppen, och

a) varje vara eller tjänst som en medlem i gruppen levererar till eller tillhandahåller en annan medlem i gruppen ska lämnas utan avseende, och

b) varje leverans eller tillhandahållande som inte omfattas av tillämpningsområdet för led a och som är en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster av eller till en medlem av gruppen ska behandlas som en leverans eller ett tillhandahållande av eller till den medlem som företräder gruppen, och

c) mervärdesskatt som betalats eller ska betalas av en medlem i gruppen för förvärv av varor från en annan medlemsstat eller för införsel av varor från en plats utanför medlemsstaterna ska behandlas som om den betalats eller ska betalas av den medlem som företräder gruppen, och varorna ska,

i) om de förvärvats från en annan medlemsstat för de ändamål som anges i section 73.7, och

ii) om de importerats från en plats utanför medlemsstaterna, för dessa ändamål och för de ändamål som anges i section 38,

behandlas som om de förvärvats eller, i förekommande fall, importerats av den medlem som företräder gruppen, och alla medlemmar i gruppen ska vara gemensamt och solidariskt ansvariga för betalningen av all mervärdesskatt som den medlem som företräder gruppen är skyldig att betala.”

14 I section 43.1AA i denna lag anges att när

”a) det är av betydelse, för att tillgodose syftet med en bestämmelse som tillkommit genom eller med stöd av denna lag (nedan kallad den relevanta bestämmelsen), att fastställa huruvida den person som tillhandahållit eller tillhandahållits en vara eller tjänst, eller den person som förvärvat eller importerat varor, svarar mot en särskild beskrivning,

b) led b eller c i subsection 1 ovan är tillämpligt på leverans, tillhandahållande, förvärv eller införsel, och

c) det föreligger en skillnad som kan vara avgörande vid tillämpningen av den relevanta bestämmelsen mellan

i) den beskrivning som är tillämplig på den medlem som företräder gruppen, och

ii) den beskrivning som är tillämplig på den enhet som (med bortseende från denna section) enligt denna lag ska anses leverera, tillhandahålla, förvärva eller införa eller, i förekommande fall, ta emot varan eller tjänsten,

ska den relevanta bestämmelsen ha verkan i fråga om leveransen, tillhandahållandet, förvärvet

eller införseln som om den enda beskrivning som var tillämplig på den medlem som företräder gruppen var den beskrivning som faktiskt var tillämplig på denna enhet.”

15 I artikel 43.1AB i nämnda lag föreskrivs följande:

”Subsection 1AA ovan är inte tillämplig när den avgörande aspekten för den relevanta bestämmelsen är huruvida personen är en beskattningsbar person.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 KIC är holdingbolag i Kaplan-koncernen, som tillhandahåller tjänster inom områdena undervisning och karriärutveckling. Koncernen har nio dotterbolag, varav samtliga är etablerade i Förenade kungariket (nedan kallade Kaplan-instituten). Varje dotterbolag leder ett högre utbildningsinstitut i Förenade kungariket (nedan kallade de internationella utbildningsinstituten) inom ramen för ett samarbete med ett eller flera brittiska universitet.

17 De undervisningstjänster som Kaplan-instituten tillhandahåller studenter omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som har införts genom artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112.

18 Åtta av de internationella utbildningsinstituten ägs till 100 procent av KIC. Det sista utbildningsinstitutet, University of York International Pathway College ägs till 55 procent av University of York (Förenade kungariket) och till 45 procent av KIC.

19 KIC är dessutom medlem i och företräder en mervärdesskattegrupp, där även samtliga av Kaplan-instituten ingår, med undantag för University of York International Pathway College, eftersom det utbildningsinstitutet inte är ett dotterbolag som är helägt eller majoritetsägt av KIC.

20 Varje internationellt utbildningsinstitut har en egen förvaltnings- och ledningsstruktur, där företrädare för Kaplan-institutet samt företrädare för det berörda universitetet ingår.

21 Före oktober månad 2014 ingicks i Förenade kungariket avtal mellan Kaplan-institutens rekryteringsagenter och KIC. KIC hade således direktkontakt med dessa agenter i syfte att rekrytera studenter utomlands till de internationella utbildningsinstituten. Till sin hjälp hade dessa rekryteringsagenter representationskontor, vilka gav dem operativt stöd och var belägna där de huvudsakliga relevanta marknaderna fanns, det vill säga i Kina, Hong Kong, Indien och Nigeria. Dessa representationskontor ingick i Kaplan-koncernen, med undantag för ett kontor i Vietnam, och tillhandahöll KIC tjänster mot betalning. KIC var i Förenade kungariket skyldigt att med tillämpning av reglerna för omvänd skattskyldighet betala in mervärdesskatt för de tjänster som tillhandahölls av representationsbyråerna och agenterna.

22 Kaplan-koncernen bildade i oktober månad 2014 Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (nedan kallat KPS), ett aktiebolag med säte i Hong Kong som de nio Kaplan-instituten, i egenskap av medlemmar, ägde lika stora delar av. Bolaget KPS har 20 anställda och bedriver sin verksamhet i enlighet med ett medlemskapsavtal. Bortsett från ett undantag tillhandahåller KPS inte tjänster till icke-medlemmar.

23 KPS har sedan oktober 2014 fullgjort uppdrag som tidigare sköttes av KIC, och KPS centraliserar vissa uppgifter som före detta datum ålåg representationskontoren. KPS förvaltar även det världsomspännande nätverket av representationskontor. Till följd av en utvidgning av detta nätverk och en intensifiering av kontakterna mellan KPS och dessa kontor har de sistnämnda numera till uppgift att sköta den dagliga kontakten med agenterna.

24 KPS har dessutom ansvaret för agenterna i Ostasien och Sydostasien, vilket gör det möjligt för KPS att tillhandahålla agenttjänster inom samma tidszon som de internationella

utbildningsinstitutens rekryteringsmarknader. Det råder inte något exklusivt förhållande mellan agenterna och KPS och det står agenterna fritt att samarbeta såväl med konkurrenter till Kaplan-instituten som med de berörda universiteten. För att de ska kunna utföra sitt uppdrag erhåller de agenter som arbetar för KPS visst stöd som är avsett att ge dem incitament att rekommendera de internationella utbildningsinstitut som drivs av Kaplan-instituten.

25 Agenterna fakturerar KPS för sina tjänster, och KPS betalar dem direkt. De tjänster som agenterna tillhandahåller KPS, de tjänster som representationskontoren tillhandahåller KPS, och de tjänster som KPS tillhandahåller är inte mervärdesskattepliktiga. KPS upprättar en separat faktura avseende de belopp som ska betalas till agenterna för de tjänster som tillhandahållits ett visst Kaplan-institut, trots att KIC är den medlem som företräder den mervärdesskattegrupp i vilken dessa institut är medlemmar. Varje Kaplan-institut betalar för de tjänster som tillhandahållits av KPS samt för de som tillhandahållits av representationsbyråerna.

26 Tvisten i det nationella målet rör tre typer av tillhandahållanden av tjänster, vilka KIC i dess egenskap av medlem i och företrädare av mervärdesskattegruppen, enligt nationell rätt, anses ta emot från KPS: för det första, de tjänster som agenterna tillhandahåller KPS, för det andra de tjänster som representationsbyråerna tillhandahåller KPS och för det tredje sådan verksamhet som till exempel det stöd som agenterna får från KPS.

27 KIC överklagade två beslut från Förenade kungarikets skatte- och tullmyndighet till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket). Enligt dessa beslut omfattas de tjänster som KPS anses ha tillhandahållit KIC inte av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, vilket betyder att de är mervärdesskattepliktiga.

28 KIC hävdar nämligen att dessa tjänster omfattas av undantaget från skatteplikt i den bestämmelsen och att det därför inte finns någon skyldighet för KIC i egenskap av medlem som företräder mervärdesskattegruppen att betala mervärdesskatt för dessa tjänster med tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. De tjänster som tidigare tillhandahållits KIC av agenterna och representationsbyråerna och som var mervärdesskattepliktiga är enligt KIC numera undantagna från mervärdesskatteplikt till följd av bildandet av KPS.

29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) preciserar att det finns affärsmässiga skäl som motiverar bildandet av KPS i Hong Kong och att det inte har hävdats att denna enhet är konstlad eller ger upphov till rättsmissbruk.

30 Nämda förstainstansdomstol framhåller även att det är ostridigt att KPS tillhandahåller sina medlemmar, det vill säga Kaplan-instituten, tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva deras icke-mervärdesskattepliktiga verksamhet, och att KPS endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter.

31 Enligt den hänskjutande domstolen kan det nationella målet endast avgöras genom en tolkning av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.

32 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Vilket är det territoriella omfånget av undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ... ? I synnerhet, ... omfattar undantaget en fristående grupp av personer vilken etablerats i en medlemsstat som inte sammanfaller med den medlemsstat eller de medlemsstater där medlemmarna i den fristående gruppen av personer är etablerade? Och om så är fallet, ... omfattar det också en fristående grupp av personer som etablerats utanför [Europeiska unionen]?"

2) Om undantaget för fristående grupper av personer i princip omfattar en enhet vilken etablerats i en medlemsstat som inte sammanfaller med den medlemsstat eller de medlemsstater där medlemmarna i den fristående gruppen av personer är etablerade, och även omfattar en fristående grupp av personer som etablerats utanför [Europeiska unionen], hur ska kriteriet att undantaget inte får befaras vålla snedvridning av konkurrensen tillämpas? Särskilt uppkommer följande frågor:

a) Gäller kriteriet eventuell snedvridning som påverkar andra mottagare av liknande tjänster som inte är medlemmar av den fristående gruppen av personer eller gäller det enbart eventuell snedvridning som påverkar andra aktörer som kan leverera tjänster till medlemmarna i den fristående gruppen av personer?

b) Om kriteriet endast gäller andra tjänstemottagare, kan det finnas en verklig risk för snedvridning om andra mottagare som inte är medlemmar av den fristående gruppen av personer antingen kan begära att få ansluta sig till denna grupp eller upprätta sin egen fristående grupp av personer för att erhålla liknande tjänster eller en likvärdig besparing av mervärdesskatt med andra metoder (till exempel genom att inrätta en filial i ifrågavarande medlemsstat eller tredjeland)?

c) Om kriteriet är tillämpligt enbart på andra tjänsteleverantörer, ska den verkliga risken för snedvridning bedömas genom fastställande av om den fristående gruppen av personer är garanterad att få behålla medlemmarnas kundkrets, oavsett om mervärdesskatteundantaget är tillämpligt, och ska risken därför bedömas utifrån andra tillhandahållares tillgång till den nationella marknad där medlemmarna av den fristående gruppen av personer är etablerade? Om så är fallet, är det av betydelse om den fristående gruppen av personer är garanterad att behålla sina medlemmars kundkrets på grund av att dessa ingår i samma företagskoncern?

d) Ska eventuell snedvridning bedömas på nationell nivå i förhållande till andra tjänsteleverantörer i det tredjeland där den fristående gruppen av personer är etablerad?

e) Har den skattemyndighet i unionen som tillämpar [direktiv 2006/112] bevisbördan för att en snedvridning är sannolik?

f) Är det nödvändigt för skattemyndigheten i unionen att förordna om en särskild expertbedömning av marknaden i det tredjeland där den fristående gruppen av personer är etablerad?

g) Kan förekomsten av en verklig risk för snedvridning bevisas genom ett fastställande av en kommersiell marknad i det berörda tredjelandet?

3) Kan undantaget för fristående grupper av personer vara tillämpligt i ett fall som detta, då medlemmarna av den fristående gruppen av personer är knutna till varandra ekonomiskt, finansiellt eller organisatoriskt?

4) Kan undantaget för fristående grupper av personer vara tillämpligt under omständigheter då medlemmarna har bildat en mervärdesskattegrupp som är en enda beskattningsbar person? Gör det någon skillnad om KIC, som är medlem i och företräder mervärdesskattegruppen och som

(enligt nationell rätt) är mottagare av tjänsterna, inte är medlem av den fristående gruppen av personer? Och om det gör en skillnad, elimineras denna skillnad av nationella bestämmelser som anger att den medlem som företräder gruppen ska tillskrivas de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna av den fristående gruppen av personer vid tillämpning av undantaget för fristående grupper av personer?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den tredje och den fjärde frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, vilka EU-domstolen ska börja med att pröva, och vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer vars medlemmar utgör en mervärdesskattegrupp, i den mening som avses i artikel 11 i direktivet, när de aktuella tjänsterna tillhandahålls denna mervärdesskattegrupp. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i dels huruvida den omständigheten att den medlem som företräder mervärdesskattegruppen inte är medlem i den fristående gruppen av personer har någon inverkan på tillämpningen av undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, dels huruvida denna inverkan kan elimineras genom bestämmelser i nationell rätt.

34 EU-domstolen påpekar inledningsvis att det följer av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 att en fristående grupp av personer är en fullvärdig beskattningsbar person som utgör en separat enhet i förhållande till sina medlemmar. Det framgår nämligen av själva ordalydelsen i denna bestämmelse att en fristående grupp av personer är fristående och att den således tillhandahåller sina tjänster självständigt i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112. Om de tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer inte utgjorde tjänster tillhandahållna av en beskattningsbar person i denna egenskap, så skulle dessa tjänster dessutom inte vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 c i direktiv 2006/112. Dessa tjänster skulle således inte kunna omfattas av ett sådant undantag som det i artikel 132.1 f i detta direktiv (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 61).

35 Det ska även erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska införa undantag från mervärdesskatteplikt för tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är beskattningsbara personer, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

36 Vidare framgår det av skälen 25 och 35 i direktiv 2006/112 att direktivet syftar till att harmonisera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och att undantagen från denna skatt utgör självständiga unionsrättsliga begrepp som, vilket EU-domstolen redan har slagit fast, ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som införts genom nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

37 Det framgår dessutom av fast rättspraxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från mervärdesskatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt

och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt. Domstolens rättspraxis har inte till syfte att påtvinga en tolkning som medför att de aktuella undantagen från skatteplikt blir så gott som omöjliga att tillämpa i praktiken (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

38 Vad gäller ordalydelsen i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 kan det konstateras, såsom det har erinrats om ovan i punkt 35, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse avser tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar. Det framgår inte av denna lydelse att detta undantag inte skulle vara tillämpligt på de tjänster som sådana grupper tillhandahåller sina medlemmar när dessa utgör en mervärdesskattegrupp i den mening som avses i artikel 11 i direktiv 2006/112. Däremot ska det konstateras att med hänsyn till själva ordalydelsen i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 kan bildandet av en sådan mervärdesskattegrupp inte leda till att tillämpningsområdet för nämnda undantag utsträcks till att omfatta tjänster som tillhandahålls enheter som inte är medlemmar i den fristående gruppen av personer.

39 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska, enligt fast rättspraxis, inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

40 Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ingår, ska det understrykas att denna bestämmelse återfinns i kapitel 2, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", i avdelning IX i detta direktiv. Denna rubrik anger att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar verksamheter av allmänintresse (dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 44).

41 Det synes inte föreligga några omständigheter i detta sammanhang som skulle kunna innebära att undantaget inte ska tillämpas på fristående grupper av personer vars medlemmar utgör en mervärdesskattegrupp i den mening som avses i artikel 11 i direktiv 2006/112, dock under förutsättning att samtliga medlemmar i dessa grupper utövar verksamheter av allmänintresse.

42 Vad gäller det mål som eftersträvas med artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 erinrar domstolen om att syftet med samtliga bestämmelser i artikel 132 i direktiv 2006/112 är att från mervärdesskatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänintresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (dom av den 21 september 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

43 Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp av personer omfattas således av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, när dessa tillhandahållanden av tjänster direkt bidrar till utövandet av verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 132 i detta direktiv (dom av den 21 september 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

44 Under dessa omständigheter konstaterar EU-domstolen att undantaget i artikel 132.1 f i nämnda direktiv i princip omfattar tjänster som en fristående grupp av personer tillhandahåller sina medlemmar som utgör en mervärdesskattegrupp, när dessa tillhandahållanden av tjänster direkt

bidrar till utövandet av verksamheter av allmänintresse som avses i artikel 132 i detta direktiv. Däremot kan detta undantag från skatteplikt inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls medlemmar i en mervärdesskattegrupp som inte även är medlemmar i den fristående gruppen av personer som bedriver sådan verksamhet av allmänintresse.

45 Det ska i detta avseende erinras om att införandet av det förfarande som anges i artikel 11 i direktiv 2006/112 förutsätter att nationella bestämmelser som antagits med stöd av detta direktiv tillåter att de personer, särskilt bolag, mellan vilka det finns finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, upphör att anses som olika beskattningsbara personer för mervärdesskatt och i stället anses som en enda beskattningsbar person. Då en medlemsstat tillämpar denna bestämmelse kan således det eller de bolag som är nära förbundet eller nära förbundna i denna bestämmelses mening inte anses som en eller flera beskattningsbara personer enligt artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 maj 2008, *Ampliscientifica och Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19).

46 Härav följer att klassificeringen som en enda beskattningsbar person innebär att medlemmarna i mervärdesskattegruppen inte längre separat kan underteckna mervärdesskattedeklarationer och inte heller längre, vare sig inom eller utanför gruppen, kan identifieras som beskattningsbara personer, eftersom den enda beskattningsbara personen ensam är behörig att underteckna sådana deklarerationer. Under sådana omständigheter ska de tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i en mervärdesskattegrupp, i mervärdesskattehänseende, därför anses ha tillhandahållits själva mervärdesskattegruppen och inte denna medlem (dom av den 17 september 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-77/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).

47 Från ett mervärdesskatteperspektiv betyder detta att tjänster som en fristående grupp av personer har tillhandahållit medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte kan anses ha tillhandahållits dessa medlemmar individuellt, utan ska anses ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen som helhet (se, analogt, dom av den 17 september 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-77/13, EU:C:2014:2225, punkt 30).

48 Av detta följer att sådana tjänster ska anses ha tillhandahållits den berörda mervärdesskattegruppen i dess helhet och således även den enhet som företräder mervärdesskattegruppen. För det fall sistnämnda enhet inte även är medlem i den fristående gruppen av personer skulle en tillämpning av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 således gynna enheter som inte är medlemmar i den fristående gruppen av personer.

49 De enda tjänster som uttryckligen avses i denna bestämmelse är sådana tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar. När en mervärdesskattegrupp tillhandahåller tjänster av en fristående grupp av personer och inte samtliga medlemmar av mervärdesskattegruppen även är medlemmar i den fristående gruppen av personer, rör det sig inte om sådana tjänster. Med hänsyn till det precisa sätt på vilket undantagsvillkoren är formulerade skulle en tolkning som utvidgar tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 vara oförenlig med syftet med denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 14).

50 Det ska härvid framhållas att denna slutsats, mot bakgrund av övervägandena ovan i punkterna 36 och 49, inte kan påverkas av att det finns bestämmelser i nationell rätt som anger att den medlem som företräder en mervärdesskattegrupp, vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, ska tillskrivas de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna i den fristående gruppen av personer. Eftersom detta

undantag från mervärdesskatteplikt utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp, kan det nämligen endast tillämpas under förutsättning att samtliga medlemmar i mervärdesskattegruppen verkligen är medlemmar i den fristående gruppen av personer. Om detta villkor inte är uppfyllt, kan undantaget inte tillämpas med stöd av nämnda bestämmelser i nationell rätt.

51 Eftersom det framgår av beslutet om hänskjutande att den fristående grupp av personer som är i fråga i det nationella målet har tillhandahållit en mervärdesskattegrupp tjänster mot vederlag och att en av medlemmarna i mervärdesskattegruppen inte var medlem i den fristående gruppen av personer, finner domstolen följaktligen att den sistnämnda gruppen inte kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 och att tillhandahållandet av sådana tjänster utgör en beskattningsbar transaktion enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

52 Detta konstaterande påverkas inte av domen av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), där EU-domstolen i huvudsak, i punkterna 42–44, slog fast att undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som motsvarar artiklarna 131 och 132.1 f i direktiv 2006/112, inte är förenat med något krav på att de berörda tjänsterna endast får erbjudas medlemmar av den berörda fristående gruppen av personer. Detta innebär för det första att undantaget från skatteplikt enligt denna bestämmelse endast omfattar de tjänster som tillhandahålls medlemmarna i denna fristående grupp av personer, förutsatt att dessa tjänster alltjämt tillhandahålls inom ramen för de syften som legat till grund för bildandet av den fristående gruppen och således erbjuds i enlighet med gruppens syfte. För det andra betyder det att tjänster som tillhandahålls personer som inte är medlemmar i den fristående gruppen av personer inte omfattas av detta undantag, eftersom sådana tjänster inte ingår i tillämpningsområdet för nämnda undantag och förblir mervärdesskattepliktiga i enlighet med artikel 2.1 i direktivet.

53 De tjänster som var aktuella i målet Infohos, där domstolen meddelade dom den 20 november 2019, (C-400/18, EU:C:2019:992), tillhandahölls nämligen dels medlemmarna i den fristående grupp av personer som målet gällde, dels personer som varken var medlemmar i denna grupp eller tillsammans med medlemmarna i denna fristående grupp av personer utgjorde en mervärdesskattegrupp i den mening som avses i artikel 11 i direktiv 2006/112. I det målet förelåg ingen risk för att tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 f i rådets sjätte direktiv 77/388 skulle komma att utvidgas.

54 Eftersom tjänster som en medlem i en sådan mervärdesskattegrupp tillhandahålls av en fristående grupp av personer, i mervärdesskattehänseende inte ska anses ha tillhandahållits denna medlem, utan den mervärdesskattegrupp som medlemmen tillhör, föreligger det i det nu aktuella målet en risk för att tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 utvidgas, förutom om samtliga medlemmar i mervärdesskattegruppen också är medlemmar i den fristående gruppen av personer.

55 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på tjänster som en fristående grupp av personer tillhandahåller en mervärdesskattegrupp, i den mening som avses i artikel 11 i direktivet, när inte alla medlemmar i den sistnämnda gruppen är medlemmar i den fristående gruppen av personer. Det saknar i detta avseende betydelse att det finns bestämmelser i nationell rätt i vilka det anges att den medlem som företräder en sådan mervärdesskattegrupp, vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt för fristående grupper av personer, ska tillskrivas de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna i den fristående gruppen av personer.

Den första och den andra frågan

56 Med hänsyn till svaret på den tredje och den fjärde frågan saknas anledning att besvara den första och den andra frågan.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på tjänster som en fristående grupp av personer tillhandahåller en grupp av personer som kan betraktas som en enda beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 11 i direktivet, när inte alla medlemmar i den sistnämnda gruppen är medlemmar i den fristående gruppen av personer. Det saknar i detta avseende betydelse att det finns bestämmelser i nationell rätt i vilka det anges att den medlem som företräder en sådan grupp av personer som kan betraktas som en enda beskattningsbar person, vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt för fristående grupper av personer, ska tillskrivas de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna i den fristående gruppen av personer.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.