

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 23. travnja 2020.(1)

Predmet C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

protiv

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupanjski sud (Odjel za poreze), Ujedinjena Kraljevina])

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeće od poreza – Članak 132. stavak 1. točka (f) – Isporuka usluga od strane nezavisne grupe za podjelu troškova njezinim članovima – Teritorijalno područje primjene – Grupa za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji – Pojam narušavanja tržišnog natjecanja – Odnos prema grupnom oporezivanju (članak 11.)”

I. Uvod

1. Ovaj se postupak ponovno odnosi na porezno izuzeće takozvanih grupa za podjelu troškova (članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u), koje je nedavno u više navrata bilo predmet sudske prakse Suda(2). Tom se odredbom izuzima isporuka usluga grupe njezinim članovima ako ona na svoje članove isključivo prebacuje točan trošak tih usluga (takozvana Cost Sharing Group, u daljnjem tekstu: grupa za podjelu troškova, sud koji je uputio zahtjev naziva je i: CSG).

2. Predmetni slučaj poseban je po tome što se grupa za podjelu troškova nalazi u Hong Kongu, dakle, u trećoj zemlji, dok su njezini članovi društva kćeri jedne grupe poduzeća, koja sva imaju sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. Gotovo su svi ti članovi, zajedno s drugim društvima kćerima te grupe poduzeća u Ujedinjenoj Kraljevini, dio grupe obveznika PDV-a u smislu članka 11. Direktive o PDV-u. Stoga je u ovom predmetu potrebno razjasniti ima li članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u također prekogranični učinak i primjenjuje li se na grupe za podjelu troškova u trećim zemljama. Ako je tomu tako, valja pojasniti odnos između tog poreznog izuzeća i oporezivanja grupe obveznika PDV-a, čija je posljedica također neoporezivanje isporuka unutar takve grupe.

3. Konkretno, prvo prethodno pitanje uvelike je gospodarski osjetljivo. Odabrani model posredstvom treće zemlje, u kojoj se, kao u predmetnom slučaju, ne primjenjuje PDV, omogućuje grupi za podjelu troškova stjecanje gotovo svih usluga bez tereta PDV-a i da ih, izuzete od poreza, proslijedi zatim svojim članovima u Ujedinjenoj Kraljevini. Ako, kao u predmetnom slučaju, ti članovi nemaju pravo na odbitak ulaznog poreza, iz toga proizlazi znatan potencijal za porezne uštede.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je člankom 11., člankom 131. i člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)(3).

5. Člankom 11. stavkom 1. Direktive o PDV-u državama članicama omogućuje se sljedeće:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost (dalje u tekstu ‚Odbor za PDV’), sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.”

6. Člankom 131. Direktive o PDV-u općenito se u pogledu izuzeća propisuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

7. U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 2. o izuzećima koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa, države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

„isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja”.

B. Pravo Ujedinjene Kraljevine

8. Izuzeće od poreza za grupe za podjelu troškova preneseno je u nacionalno pravo grupom 16., prilogom 9. Zakona o PDV-u iz 1994. U skladu s tim zakonskim odredbama, izuzeto je:

„Pozicija br. 1

Usluge koje pruža nezavisna grupa osoba ako je ispunjen svaki od sljedećih uvjeta:

(a) svaka od tih osoba je osoba koja obavlja aktivnost („relevantna aktivnost”) koja je izuzeta od PDV-a ili u vezi s kojom osoba nije porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive o PDV-u,

(b) pružanje usluga obavlja se radi pružanja članovima grupe usluga koje su izravno potrebne za obavljanje relevantne aktivnosti,

(c) grupa od svojih članova zahtijeva točan povrat isključivo njihovih udjela u zajedničkim

troškovima i

(d) izuzeće vjerojatno neće dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja”.

9. Odjeljak 43. temelji se na članku 11. stavku 1. Direktive o PDV-u te se njime uređuju grupe obveznika PDV-a. Njime se propisuje:

„(1) Kad se [na temelju odjeljaka 43.A do 43.D] pravne osobe smatraju članovima grupe, svaki posao koji obavi član grupe smatrat će se kao da ga je obavio ovlašten član i

(a) svaka isporuka robe ili usluga koju obavi član grupe drugom članu grupe zanemaruje se; i

(b) svaka isporuka koja je isporuka na koju se ne primjenjuje točka (a) i koja je isporuka robe i usluga od strane ili prema članu grupe smatra se isporukom od strane ili prema ovlaštenom članu; i

(c) svaki PDV plaćen ili plativ od strane člana grupe na stjecanje robe iz druge države članice ili na uvoz robe iz mjesta koje je izvan država članica smatrat će se plaćenim ili plativim od strane ovlaštenog člana, a roba će se smatrati

(i.) u slučaju robe stečene iz druge države članice, za potrebe odjeljka 73. pododjeljka 7.; i

(ii.) u slučaju robe uvezene iz mjesta izvan država članica, za te potrebe i za potrebe odjeljka 38.,

stečenom ili, ovisno o slučaju, uvezenom od strane ovlaštenog člana, a svi članovi grupe odgovarat će zajedno i solidarno za PDV koji duguje ovlašten član.”

10. Odjeljkom 43. pododjeljkom 1.AA određuje se:

„Ako:

(a) je za potrebe bilo koje odredbe donesene na temelju ovog zakona (relevantna odredba) relevantno je li osoba koja ili kojoj je isporuka obavljena ili osoba koja je robu stekla ili uvezla osoba koja odgovara posebnom opisu,

(b) se točke (b) ili (c) pododjeljka 1. primjenjuju na svaku isporuku, stjecanje ili uvoz, i

(c) postoji razlika koja bi bila relevantna za potrebe relevantne odredbe izmeću

(i.) opisa primjenjivog na ovlaštenog člana i

(ii.) opisa primjenjivog na tijelo koje bi se (osim ovog odjeljka) za potrebe ovog zakona smatralo da obavlja isporuku, stjecanje ili uvoz ili, ovisno o slučaju, kao osoba kojoj se obavlja isporuka,

relevantna odredba imat će učinak u odnosu na tu isporuku, stjecanje ili uvoz kao da je jedini opis primjenjiv na ovlaštenog člana onaj koji je stvarno primjenjiv na to tijelo.”

11. Odjeljkom 43. pododjeljkom 1.AB također se određuje:

„Pododjeljak 1.AA ne primjenjuje se ako je za potrebe relevantne odredbe relevantno je li osoba oporeziva osoba.”

III. Injektivno stanje

12. Tužitelj u glavnom postupku, društvo Kaplan International Colleges UK Limited (u daljnjem tekstu: KIC) posluje kao holding društvo drugih društava grupe poduzeća Kaplan, koja pruža usluge obrazovanja. Ima više društava koje u Ujedinjenoj Kraljevini. Ona u suradnji sa sveučilištima u Ujedinjenoj Kraljevini upravljaju u Ujedinjenoj Kraljevini koledžima za visoko obrazovanje (u daljnjem tekstu: međunarodni koledži).
13. Porezna uprava (Her Majesty's Revenue and Customs; u daljnjem tekstu: HMRC) potvrdila je KIC-u da društva koje kao „koledži sveučilišta” trenutno imaju pravo usluge obrazovanja koje pružaju studentima tretirati kao izuzete od PDV-a.
14. Svi međunarodni koledži u stopostotnom su vlasništvu KIC-a, osim University of York International Pathway College (u daljnjem tekstu: UYIPC), u kojem većinski udio (55 %) ima University of York.
15. Svaki od KIC-ovih međunarodnih koledža ima vlastitu upravljačku strukturu. Sveučilišni partner odobrava obrazovne programe za svaki međunarodni koledž. Međunarodni koledži regrutiraju 85 % svojih studenata putem mreže od 500 obrazovnih regrutnih agenata (u daljnjem tekstu: agenti) u 70 zemalja. Nijedan od agenata ne pruža svoje usluge isključivo Kaplan grupi. Oni su također ovlašteni raditi za izravne konkurente međunarodnih koledža kao i izravno za sveučilišta. Agenti za svoje usluge primaju proviziju. Pritom je KIC podupirao svoje agente nizom brojnih predstavničkih ureda u nekim od njegovih ključnih tržišta, uključujući Kinu, Hong Kong, Indiju i Nigeriju. Predstavnički uredi davali su agentima operativnu podršku, uključujući marketinške materijale, trening o institucijama i studijima koji se nude te postupke prijma i usklađivanja itd.
16. Do listopada 2014. agenti su sklapali ugovore izravno s KIC-om u Ujedinjenoj Kraljevini. Do listopada 2014. usluge koje su pružali agenti i usluge koje su pružali predstavnički uredi su na temelju mjesta isporuke u Ujedinjenoj Kraljevini također podlijegale tamošnjem PDV-u. KIC je zbog s time povezanog mehanizma obrnute porezne obveze primatelja bio dužan platiti taj PDV. Budući da KIC nema pravo na odbitak ulaznog poreza zbog vlastitih izuzetih transakcija, taj je teret PDV-a bio konačan.
17. Međunarodni koledži (uključujući UYIPC) osnovali su u listopadu 2014. društvo Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (u daljnjem tekstu: KPS). KPS je društvo kapitala sa sjedištem u Hong Kongu. Tako KIC posredno drži nešto manje od 94 % udjela u KPS-u dok ostatak posredno drži University of York, i to na temelju svojeg većinskog vlasništva u UYIPC-iju. Sâm KIC nije član grupe za podjelu troškova (KPS).
18. KIC je nakon osnivanja KPS-a nastavio poslovati putem mreže lokalnih predstavničkih ureda i agenata trećih strana. Međutim, ugovori s lokalnim predstavništvima i agentima trećim stranama trenutno postoje samo s KPS-om. Od 2014. mreža predstavništava i nezavisni agenti pružali su KPS-u usluge regrutiranja.
19. To na ulazni porez utječe na sljedeći način: mjesto isporuke usluga se sada više ne nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini, nego u Hong Kongu ako bi se isto zakonodavstvo o PDV-u primjenjivalo u Hong Kongu kao i u Uniji. Na taj bi način usluge podlijegale tamošnjem PDV-u kad bi on, naime, postojao. Međutim, to nije slučaj. U tom smislu KPS prima usluge u Hong Kongu bez tereta PDV-a.
20. Što se tiče izlaznog poreza, KPS gotovo da i ne pruža usluge osobama koje nisu članovi. KPS je u konačnici preuzeo zadaće koje je KIC prethodno obavljao u Londonu (Ujedinjena Kraljevina). KPS je također odgovoran za upravljanje svjetskom mrežom predstavničkih ureda.

21. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da postoje tri vrste usluga koje KPS trenutno pruža KIC-u: prvo, usluge koje agenti pružaju KPS-u, drugo, usluge koje predstavnici uredi pružaju KPS-u te, treće, KPS-ove usluge povezane s pitanjima poput takozvanog usklađivanja i ostale prethodno razmotrene djelatnosti, kao što je podrška agentima.

22. KIC je sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku podnio dokaze o tome da međunarodni koledži nisu nastojali dobiti usluge regrutiranja od društava različitih od KPS-a. Drugim riječima, grupa za podjelu troškova je sigurna da će njezini članovi kupiti njezine usluge.

23. KPS svakom međunarodnom koledžu zasebno naplaćuje iznose koji se duguju agentima za usluge pružene dotičnom koledžu. KPS svakom koledžu naplaćuje i vlastitu uslugu (npr. takozvane usluge usklađivanja) i usluge koje su pružili predstavnici uredi na temelju broja regrutiranih studenata za dotični koledž. KPS izračunava troškove njihovim zbrajanjem i potom podjelom na temelju broja studenata. S marketinškim troškovima agenata postupaju se na sličan način. Međutim, provizije agenata izravno su pripisive pojedinačnim studentima i naplaćuju se koledžu koji će studenti pohađati. Pritom se PDV uopće ne naplaćuje.

24. Posljedno, osnivanjem grupe za podjelu troškova u Hong Kongu njezinim članovima u Ujedinjenoj Kraljevini omogućuje se da u potpunosti izbjegnu teret PDV-a na usluge agenata i predstavnika ureda, koje su se prethodno pružale KIC-u, a sada KPS-u.

25. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da nije sporno da su postojali valjani poslovni razlozi za osnivanje KPS-a u Hong Kongu. Ne tvrdi se da je KPS umjetan subjekt niti HMRC tvrdi da osnivanje KPS-a predstavlja zlouporabu prava. Također nije sporno da KPS svojim članovima, međunarodnim koledžima, pruža usluge koje su izravno potrebne za obavljanje njihovih izuzetih aktivnosti i da se postupkom obračuna koji primjenjuje KPS predviđa točna naknada udjela svakog člana u zajedničkim troškovima.

26. Osim UYIPC-a, svi međunarodni koledži također su dio grupe obveznika PDV-a, čiji je ovlašten član KIC.

27. Poreznim rješenjem od 21. travnja 2017. HMRC je utvrdio dug na ime PDV-a u iznosu od 5 252 264 funti (GBP) za razdoblje od listopada 2014. do srpnja 2016., a poreznim rješenjem od 22. svibnja 2017. dug na ime PDV-a u iznosu od 590.000 GBP za listopad 2016. HMRC je obrazložio da usluge koje je KIC primio od KPS-a ne ulaze u područje primjene izuzeća od PDV-a za grupe za podjelu troškova i da stoga podliježu odredbama koje se odnose na obrnutu poreznu obvezu. Budući da su njegove transakcije uglavnom izuzete od PDV-a, taj se porezni dug također ne može odbiti kao ulazni porez.

28. KIC je 28. rujna 2017. uložio žalbu na tu odluku.

IV. Prethodni postupak

29. First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud, Ujedinjena Kraljevina) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja u okviru prethodnog postupka predviđenog člankom 267. UFEU-a:

„1. Koje je teritorijalno područje primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ? Osobito, (i.) obuhvaća li grupu za podjelu troškova (CSG) sa sjedištem u drugoj državi članici koja nije država članica (ili više njih) članova CSG-a? Ako da, (ii.) obuhvaća li također CSG sa sjedištem izvan Unije?

2. Ako se izuzeće za CSG-e u načelu primjenjuje na subjekt sa sjedištem u drugoj državi

članici koja nije država članica jednog člana CSG-a ili više njih, a također i za CSG sa sjedištem izvan Unije, kako treba primijeniti kriterij da takvo izuzeće ne smije uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja? Osobito:

- a) Primjenjuje li se na moguće narušavanje koje utječe na druge primatelje sličnih usluga koji nisu članovi CSG-a ili se primjenjuje samo na moguće narušavanje koje utječe na moguće alternativne pružatelje usluga članovima CSG-a?
- b) Ako se primjenjuje isključivo na druge primatelje, može li postojati stvarna mogućnost narušavanja ako drugi primatelji koji nisu članovi CSG-a mogu ili zatražiti pristupanje dotičnom CSG-u, ili uspostaviti vlastiti CSG radi primanja sličnih usluga, ili steći ekvivalentne uštede PDV-a na druge načine (primjerice, uspostavom podružnice u državi članici ili trećoj zemlji o kojoj je riječ)?
- c) Ako se primjenjuje isključivo na druge pružatelje, treba li stvarnu mogućnost narušavanja ocijeniti utvrđivanjem je li CSG-u osigurano zadržavanje klijenata njegovih članova neovisno o dostupnosti izuzeća od PDV-a i stoga je ocijeniti s obzirom na pristup alternativnih pružatelja nacionalnom tržištu na kojem članovi CSG-a imaju sjedište? Ako da, je li relevantno pitanje je li CSG-u osigurano zadržavanje klijenata njegovih članova jer su dio iste grupe društava?
- d) Treba li moguće narušavanje tržišnog natjecanja ocijeniti na nacionalnoj razini u odnosu na alternativne pružatelje u trećoj zemlji u kojoj CSG ima sjedište?
- e) Snosi li porezno tijelo u Uniji koje provodi Direktivu o PDV-u teret dokazivanja vjerojatnosti narušavanja tržišnog natjecanja?
- f) Je li potrebno da porezno tijelo u Uniji zatraži posebnu stručnu ocjenu tržišta treće zemlje u kojoj CSG ima sjedište?
- g) Može li se postojanje stvarne mogućnosti narušavanja tržišnog natjecanja utvrditi identifikacijom komercijalnog tržišta u trećoj zemlji?

3. Može li se izuzeće za CSG-e primijeniti u okolnostima ovog slučaja, u kojima su članovi CSG -a međusobno povezani gospodarskim, financijskim ili organizacijskim vezama?

4. Može li se izuzeće za CSG -e primijeniti u okolnostima u kojima su članovi uspostavili PDV grupu, koja je jedinstveni porezni obveznik? Ćini li razliku to da KIC, ovlašten član kojemu se (prema nacionalnom pravu) pružaju usluge, nije član CSG-a? I, ako to Ćini razliku, je li ta razlika uklonjena nacionalnim pravom koje propisuje da ovlašten član ima značajke i svojstvo članova CSG-a za potrebe primjene izuzeća za CSG-e?"

30. Tijekom postupka pred Sudom Kaplan International Colleges UK Limited, Ujedinjena Kraljevina i Europska komisija podnijeli su svoja pisana očitovanja te su sudjelovali na raspravi održanoj 23. siječnja 2020.

V. Pravna ocjena

31. Ukupno jedanaest pitanja suda koji je uputio zahtjev odnose se u biti na tri skupine tema. Prvo pitanje odnosi se na teritorijalno područje primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u (o tome u točki A). Drugo pitanje, zajedno sa svojih sedam potpitanja, odnosi se na tumačenje uvjeta u pogledu nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u (o tome u točki B.). Treće i četvrto pitanje odnose se na odnos između izuzeća grupe za podjelu troškova iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u i grupnog oporezivanja u smislu članka 11. Direktive o PDV-u (o tome

u to?ki C.).

A. Teritorijalno podru?je primjene izuze?a predvi?enog ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (f) Direktive o PDV-u (prvo pitanje)

32. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev ?eli znati je li odredbom ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u o izuze?u od poreza obuhva?ena grupa za podjelu troškova (CSG) sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koja nije država ?lanica ?lanova grupe za podjelu troškova te, ako jest, vrijedi li to u pogledu grupe za podjelu troškova sa sjedištem izvan Unije.

33. Iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku izri?ito proizlazi da grupa za podjelu troškova (KPS) ima sjedište u Hong Kongu, dakle ne u državi ?lanici. Iz toga slijedi da je prvi dio pitanja hipotetski i stoga nedopušten(4). Posljedi?no valja odgovoriti isklju?ivo na drugi dio pitanja. Me?utim, prije analize teritorijalnog podru?ja primjene odredbe (o tome u to?ki 2.) valja najprije razmotriti je li ona uop?e primjenjiva *ratione personae* (o tome u to?ki 1.).

1. Uvjet: isporuka usluga grupe za podjelu troškova njezinim ?lanovima

34. Izuze?em od poreza iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u izuzete su isklju?ivo usluge koje grupa za podjelu troškova pruža svojim ?lanovima. Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da KPS pruža KIC-u tri razli?ite vrste usluga (o tome u to?ki 21.). Me?utim, KIC uop?e nije ?lan grupe za podjelu troškova (vidjeti to?ku 17.). Ve? u tom pogledu odredba o izuze?u od poreza iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u ne bi uop?e bila mjerodavna.

35. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev naglašava da su obra?uni upu?eni me?unarodnim koledžima. Oni su ?lanovi grupe za podjelu troškova. U ?etvrtom pitanju pojašnjava se da se, umjesto koledža, KIC prema nacionalnom pravu fiktivno smatra mjerodavnim primateljem usluga na temelju pravila o grupnom oporezivanju utemeljenih na ?lanku 11. Direktive o PDV-u. U tom se smislu ?ini da su se usluge stvarno pružale me?unarodnim koledžima. Isklju?ivo na temelju nacionalnih pravila o grupnom oporezivanju se za potrebe PDV-a smatra da su one pružene ovlaštenom ?lanu KIC-u.

36. Me?utim, suprotno onomu što smatraju Komisija i Ujedinjena Kraljevina, u takvom je slu?aju u na?elu primjenjivo izuze?e predvi?eno ?lankom 132. Direktive o PDV-u.

37. Naime, kao prvo, pružanje usluga drugom pravnom subjektu fakti?na je transakcija. Na tu fakti?nu transakciju ne može utjecati ni mogu?nost predvi?ena ?lankom 11. Direktive o PDV-u da se više usko povezanih osoba smatra jedinstvenim poreznim obveznikom. Isto tako, to grupno oporezivanje PDV-om ne može utjecati na gra?anskopravnu autonomiju osoba uklju?enih u grupu obveznika PDV-a. Stoga su se usluge tako?er mogle pružiti me?unarodnim koledžima, a ne KIC-u, iako su u tom trenutku bili dio grupe obveznika PDV-a.

38. Kao drugo, to je tako?er u skladu sa smislom i svrhom mogu?nosti grupe obveznika PDV-a, koja je predvi?ena ?lankom 11. Direktive o PDV-u. Naime, smisao i svrha grupnog oporezivanja predvi?enog ?lankom 11. Direktive o PDV-u sastoje se ponajprije od pojednostavnjenja u korist poreznog obveznika te, posljedi?no, i porezne uprave.

39. S jedne strane, ta svrha proizlazi ve? iz obrazloženja Komisijina prijedloga za Šestu direktivu Vije?a o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezu na promet iz 1973. U njemu se u vezi s ?lankom 4. stavkom 4. Šeste direktive (koji odgovara sadašnjem ?lanku 11. Direktive o PDV-u) izri?ito navodi: „Osim toga, ?ini se primjerenim odabrati u stavku 4. elasti?nu formulaciju kojom se državama ?lanicama omogu?uje da sustavno ne povezuju svojstvo poreznog

obveznika s isključivo pravnim značenjem pojma neovisnosti zbog upravnog pojednostavnjenja ili zbog izbjegavanja određenih zlouporaba (na primjer, podjela poduzeća na više poreznih obveznika s ciljem korištenja posebnog sustava)”(5). S druge strane, to također proizlazi iz sudske prakse Suda, koja također naglašava svrhu pojednostavnjenja iz članka 11. Direktive o PDV-u(6).

40. To se upravno pojednostavnjenje u biti sastoji u okviru oporezivanja u svim fazama uz odbitak ulaznog poreza u tome da se za isporuke unutar grupe ne moraju izdavati računi (uz iskazivanje PDV-a). Osim toga, svaki član grupe nije dužan podnijeti vlastitu poreznu prijavu (s izražunom poreznog duga i odbitka ulaznog poreza), nego isključivo „upravitelj” grupe podnosi jedinstvenu poreznu prijavu. Stoga, porezna uprava više ne mora upravljati velikim brojem poreznih obveznika, nego isključivo jednim, koji je u konačnici odgovoran za porezne dugove članova svoje grupe.

41. Međutim, ako se smisao i svrha članka 11. Direktive o PDV-u ponajprije sastoji od pojednostavnjenja za poreznog obveznika i poreznu upravu, uređenje predviđeno člankom 11. Direktive o PDV-u odnosi se također isključivo na odnos između poreznog obveznika (i njegovih međusobno usko povezanih osoba) i porezne uprave.

42. Točno je da za poreznu upravu u svrhu PDV-a postoji jedan fiktivni porezni obveznik kojem se pripisuju sve transakcije grupe. Međutim, ta grupa obveznika PDV-a ne može prema van djelovati kao samostalan pravni subjekt, tako da – suprotno onomu što su Ujedinjena Kraljevina ili Komisija tvrdile na raspravi – ta grupa ne može osnovati ili biti dio grupe za podjelu troškova u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Članovi grupe za podjelu troškova su osobe koje je osnivaju na temelju vlastite pravne sposobnosti, a to su u predmetnom slučaju pojedini međunarodni koledži.

43. Stoga je gubitak samostalnosti za potrebe PDV-a (to jest u skladu s člankom 11. Direktive o PDV-u) ograničen isključivo na odnose između usko povezanih društava i porezne uprave. On ne proizvodi nikakav učinak prema trećim osobama. U većini slučajeva inozemno poduzeće uopće ne zna (odnosno ni ne može provjeriti) je li njegov primatelj usluge dio grupe obveznika PDV-a ili nije. Zato, primjerice, pružatelj usluga mora u skladu s člankom 226. točkom 5. Direktive o PDV-u na račun navesti svoje ugovorne partnere kao primatelje usluge, a ne grupu obveznika PDV-a ili njezina ovlaštena člana koji mu nisu poznati.

44. Slijedom navedenog, valja razlikovati sljedeće: ako je KPS prvobitno pružio KIC-u bilo kakvu uslugu koju je KIC sâm koristio ili koju je eventualno pružio trećim osobama ili pojedinim međunarodnim koledžima, izuzeće od poreza na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u bilo bi automatski isključeno jer KIC nije član grupe za podjelu troškova.

45. Međutim, drugo može vrijediti za usluge pružene međunarodnim koledžima, čak i ako se na temelju nacionalnog prava o grupnom oporezivanju smatra da ih zastupa KIC. No, tu činjeničnu okolnost – komu su pojedine usluge stvarno pružene – ne može razjasniti Sud, nego isključivo sud koji je uputio zahtjev.

46. U razmatranjima koja slijede stoga se smatra da, suprotno onomu što sud koji je uputio zahtjev navodi u zahtjevu za prethodnu odluku, tri vrste usluga koje su navedene u zahtjevu (navedene u točki 21. ovog mišljenja) nisu pružene KIC-u, nego su stvarno pružene pojedinim međunarodnim koledžima koji su članovi grupe za podjelu troškova (KPS). Naime, isključivo se u tom slučaju postavlja pitanje izuzeća od poreza u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u.

2. **Grupa za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji**

47. U ovom predmetu treba odlučiti o tome jesu li izuzeće od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u obuhvaćene i usluge koje grupa za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji pruža svojim članovima sa sjedištem u državi članici. Na to pitanje, koje sam već detaljno razmotrila u svojem mišljenju u predmetu Aviva i DNB Banka(7), a koje je Sud mogao ostaviti otvorenim u svojim dosadašnjim odlukama(8), valja odgovoriti nije li u skladu sa stajalištem Komisije i Ujedinjene Kraljevine.

a) Tekst te povijesno i sustavno tumačenje norme

48. Tekst članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne sadržava, međutim, na prvi pogled nikakvo teritorijalno ograničenje. Baš kao ni u drugim odredbama (na primjer u članku 11. stavku 1. Direktive o PDV-u), zakonodavac nije izričito ograničio područje djelovanja uinka na područje isključivo jedne države članice. Međutim, postoje i odredbe koje se izričito temelje na prekograničnoj aktivnosti poreznog obveznika (vidjeti članak 148. točku (e) Direktive o PDV-u – „zrakoplovne kompanije koje djeluju za naknadu uglavnom na međunarodnim linijama”).

49. U tom se pogledu može u najboljem slučaju tvrditi da se tekstom ne nalaže jedno ni isključuje drugo. Argument kojim se tvrdi da su grupe za podjelu troškova u trećim zemljama također obuhvaćene ne može proizlaziti iz teksta te odredbe.

50. Uvidom u prethodni propis, Šestu direktivu(9), može se objasniti zašto se izričito ograničenje, za razliku od članka 11. Direktive o PDV-u, ne može pronaći u tekstu navedene odredbe.

51. Prije toga je izuzeće predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u bilo uređeno člankom 13. Šeste direktive. Taj se članak, u skladu sa svojim naslovom, odnosio isključivo na „izuzeća u tuzemstvu”. Međutim, nova inačica nije sadržavala nikakve sadržajne izmjene u tom pogledu(10). Stoga se, uzimajući u obzir Šestu direktivu, može pretpostaviti da su izuzeće u tuzemstvu obuhvaćene isključivo usluge grupe za podjelu troškova sa sjedištem u tuzemstvu pružene njezinim tuzemnim članovima.

52. U prilog tom užem tumačenju govori i struktura izuzeća u glavi IX. Direktive o PDV-u. Poglavlja 1. do 3. ne podrazumijevaju nikakvu posebnu prekograničnu transakciju. Tek poglavlja 4. do 8. i 10. sadržavaju posebna izuzeća za prekogranične transakcije. Da se izuzeće trebalo odnositi na prekogranične grupe za podjelu troškova, zakonodavac bi ga vjerojatno ondje uredio.

53. Iz toga valja zaključiti da zakonodavac Unije kod uređenja iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u (bivši članak 13. stavak 1. točka (f)) nije imao na umu prekogranične grupe za podjelu troškova, osobito ne one u trećoj zemlji, nego, u kontekstu „izuzeća u tuzemstvu”, „grupe za podjelu troškova u tuzemstvu”.

b) Proturječnost s člankom 11. Direktive o PDV-u

54. Konkretno, tim se tumačenjem, odnosno ograničenjem nezavisnih grupa za podjelu troškova u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u na državno područje države članice, izbjegava proturječnost s člankom 11. Direktive o PDV-u. Njime se državama članicama omogućuje da kao jedinstvenog poreznog obveznika smatraju „osobe koje imaju poslovni nastan na njihovu [državnom području]” koje su u obliku grupe na određen način „međusobno usko povezane”. Stoga, isključivo poduzetnici sa sjedištem u istoj državi članici mogu predstavljati grupu na temelju članka 11.

55. Izuzeće od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u postavljaju se

manje strogi zahtjevi u pogledu grupe za podjelu troškova od onih propisanih ?lankom 11. Naime, ono ne podrazumijeva postojanje uske veze izme?u poduzetnika. Stoga bi bilo proturje?no da se po toj osnovi omogu?i prekograni?no izuze?e od PDV-a, koje se ne može posti?i na temelju ure?enja sa strožim uvjetima.

56. To je osobito jasno u predmetnom slu?aju. U ovom predmetu grupa za podjelu troškova KPS tako?er može u na?elu biti dio KIC-ove grupe obveznika PDV-a („me?usobno usko povezan[i]”). Me?utim, ?lankom 11. Direktive o PDV-u neoporezivanje se izri?ito ograni?ava na Ujedinjenu Kraljevinu. Zašto bi se onda do sli?nog ishoda (neoporezivanje usluga grupe za podjelu troškova pruženih njezinim ?lanovima) moglo do?i na temelju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u?

57. Takva se proturje?nost može izbje?i isklju?ivo ako i u?inci ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u, kao što su u?inci ?lanka 11. Direktive o PDV-u, ostanu ograni?eni na državu ?lanicu. To podrazumijeva da grupa za podjelu troškova i ?lan kojemu se pruža usluga imaju sjedište u istoj državi ?lanici.

58. Uostalom, oba slu?aja temelje se na istoj logici: ograni?enjem na nacionalno državno podru?je postiže se da jedna država ?lanica ne dovodi u pitanje teritorijalnu nadležnost za oporezivanja druge države ?lanice dopuštanjem grupnog oporezivanja odnosno dopuštanjem formiranja odgovaraju?e grupe za podjelu troškova, ?ije uvjete druga država ?lanica teško može provjeriti. Istodobno se osigurava da nema proturje?nih odluka razli?itih poreznih uprava. Me?utim, glavni razlog je da se time izbjegava iskorištavanje razli?itih poreznih stopa odnosno razli?itih poreznih sustava. To je posve jasno u slu?aju tre?ih zemalja (uklju?uju?i njihova posebna upravna podru?ja) jer one, kao u predmetnom slu?aju, ne moraju nužno imati PDV.

c) ***Postojanje razli?itih poreznih stopa (problematika poreznih stopa)***

59. Naime, prihva?anjem prekograni?ne grupe za podjelu troškova omogu?uje se prili?no jednostavno uspostavljanje modela porezne optimizacije, osobito u pogledu globalnih grupacija koje obavljaju izuzete transakcije (odnosno one kojima ne nastaje pravo na odbitak). Dovoljno je da sa svojim poduze?ima koja posluju u Europi osnuju grupu za podjelu troškova sa sjedištem u državi ?ija je porezna stopa najniža ili koja nema PDV (u tom smislu dolaze u obzir Sjedinjene Ameri?ke Države ili, kao u predmetnom slu?aju, Hong Kong). U tom bi slu?aju ta grupa za podjelu troškova mogla od tre?ih osoba stjecati sve usluge koje su prethodno bile optere?ene PDV-om.

60. S obzirom na to da bi tada mjesto pružanja usluga u pravilu bilo u toj državi, u kojoj nema PDV-a ili je on nizak, takva grupa za podjelu troškova ne bi bila optere?ena PDV-om ili bi on bio nizak. Grupa za podjelu troškova bi potom te kupljene usluge „pružila dalje” svojim ?lanovima u zamjenu za puku nadoknadu troškova. Mjesto isporuke tih usluga bilo bi u tom slu?aju u doti?nim državama ?lanicama. Me?utim, pružanje usluge bi ondje bilo izuzeto na temelju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u.

61. Bez obzira na pitanje kako bi predmetne države ?lanice u tom slu?aju mogle provjeriti nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja ili drugih uvjeta primjene (vidjeti u tom pogledu to?ku 67. i sljede?e to?ke ovog mišljenja), bez velikog napora smanjilo bi se optere?enje PDV-om unutar grupacije(11). Takav se rezultat, naprotiv, ne bi mogao ostvariti preko grupe obveznika PDV-a u skladu s ?lankom 11. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu to?ku 54. i sljede?e to?ke ovog mišljenja).

62. ?ak i ako se uzmu u obzir temeljne slobode, taj zaklju?ak nije doveden u pitanje u ovom predmetu. Naime, ?ak i pod pretpostavkom da se u tom slu?aju, koji uklju?uje tre?u zemlju, primjenjuju temeljne slobode, teritorijalno bi ograni?enje izuze?a iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (f)

Direktive o PDV-u, poput onog grupe obveznika PDV-a u smislu članka 11. Direktive o PDV-u, bilo opravdano razlozima povezanim s o?uvanjem raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama članicama(12). Isto tako, zahtjev u pogledu jam?enja u?inkovitosti poreznog nadzora opravdava odgovaraju?e ograni?enje. Nasuprot tomu, ako bi se smatralo da je ograni?enje izuze?a na podru?je države članice protivno pravu Unije, posljedno bi se postavilo pitanje je li članak 11. Direktive o PDV-u tako?er protivan pravu Unije. Me?utim, u tom pogledu postoje znatne dvojbe(13).

63. Za?u?uju?e je da KIC smatra(14) da taj rizik od iskorištavanja razli?itih poreznih stopa treba zanemariti jer su izuze?em iz članka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u obuhva?ene isklju?ivo aktivnosti od javnog interesa, koje su navedene u članku 132. Direktive o PDV-u. S jedne strane, teško se na temelju vrste aktivnosti (izuzete aktivnosti od javnog interesa) može zaklju?ivati o opsegu doti?ne porezne osnovice. Obrazovni i zdravstveni sektor, koji sigurno nisu zanemarivi, to dovoljno jasno dokazuju.

64. S druge strane, to je stajalište protivno jasnoj volji zakonodavca. Aktivnosti navedene u članku 132. Direktive o PDV-u izuzete su tek djelomi?no (u pogledu dodane vrijednosti u posljednjoj fazi stvaranja vrijednosti), a ne u cijelosti.

65. Da je zakonodavac želio smanjiti ?itav teret PDV-a za primatelje aktivnosti od op?eg interesa (kao što su usluge obrazovanja ili usluge zdravstvene skrbi), tako?er bi u članku 169. Direktive o PDV-u dodao izuze?e predvi?eno u članku 132. Direktive o PDV-u te dopustio odbitak ulaznog PDV-a unato? izuzetim izlaznim uslugama. Me?utim, on svjesno nije iskoristio instrument koji mu je bio poznat.

66. Me?utim, zakonodav?eva svjesna odluka o tek djelomi?nom izuze?u u kona?nici je u potpunosti ugrožena režimom koji je KIC odabrao (osnivanje grupe za podjelu troškova u tre?oj zemlji bez sustava poreza na dodanu vrijednost).

d) **Ocjena nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja**

67. ?injenica da izuze?e iz članka 132. stavka 1. to?ke (f) Direktive o PDV-u, kao što to proizlazi iz njegova teksta, ne smije dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja, što nacionalno porezno tijelo mora biti u mogu?nosti provjeriti, tako?er ide u prilog teritorijalnom ograni?enju izuze?a od poreza. Time se u svakom slu?aju isklju?uje grupa za podjelu troškova u tre?oj zemlji.

68. Porezne uprave gotovo uop?e ne mogu prekograni?no ocijeniti postojanje narušavanja tržišnog natjecanja u razli?itim državama, osobito u tre?im zemljama (kao u ovom slu?aju u Hong Kongu). U tom je smislu pristup Suda u presudi *Isle of Wight Council* u pogledu članka 13. Direktive o PDV-u(15) primjenjiv na članak 132. stavak 1. to?ku (f) Direktive o PDV-u.

69. Sud je u toj presudi istaknuo poteško?e prilikom utvr?ivanja narušavanja tržišnog natjecanja na tržištima koja se ne podudaraju s teritorijalnom nadležnoš?u lokalnih tijela. Takva bi situacija mogla ugroziti na?ela porezne neutralnosti i pravne sigurnosti. To *a fortiori* vrijedi u slu?ajevima koji uklju?uju tre?e zemlje.

70. Valja uzeti u obzir i činjenicu da se u skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u treba osigurati pravilna i jednostavna primjena članka 132. Direktive o PDV-u. Međutim, potonje je *de facto* isključeno ako bi porezna uprava narušavanje tržišnog natjecanja morala procjenjivati na globalnoj razini ili ako bi više poreznih uprava donijelo različite – moguće i proturječne – ocjene. Upravo bi to uzrokovalo narušavanje tržišnog natjecanja(16). U tom pogledu ozbiljne praktične poteškoće u primjeni i kontroli također govore protiv uključivanja grupa za podjelu troškova sa sjedištem u trećim zemljama.

3. Zaključak

71. Zaključno, članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzećem od poreza nisu obuhvaćene usluge grupe za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji. Usluge koje je KPS pružio međunarodnim koledžima stoga nisu izuzete od poreza, tako da su bespredmetna ostala prethodna pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

B. Podredno: tumačenje kriterija koji se odnosi na nepostojanje „narušavanja tržišnog natjecanja” (drugo pitanje)

72. Nasuprot tomu, ako bi Sud smatrao da se na grupe za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji također odnosi članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u, valja odgovoriti na ostala pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

73. Svih sedam potpitanja postavljenih u okviru drugog pitanja ovise o tome po kojim kriterijima valja ocijeniti postojanje narušavanja tržišnog natjecanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u, koje, međutim, ponovno isključuje izuzeće od poreza koje je u biti priznato.

74. Budući da sud koji je uputio zahtjev zahtijeva ocjenu u vezi s grupom za podjelu troškova u drugoj državi članici, to je pitanje, kao što je već navedeno (točka 33. ovog mišljenja), hipotetsko i, stoga, nedopušteno. Na drugo pitanje valja odgovoriti isključivo u dijelu u kojem se ono odnosi na grupu za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji.

2. Svrha odredbe

75. Kao što je to Sud već presudio(17), a ja sam drugdje navela(18), cilj je članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u nadoknaditi *nepovoljniji konkurentski položaj* manjih poduzetnika u usporedbi s većim konkurentom. Potonji može pružati usluge grupe za podjelu troškova pomoću svojih zaposlenika ili, u okviru grupe obveznika PDV-a, pomoću usko povezanog društva. Kao što to pravilno ističe Komisija(19), članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u ima za cilj osigurati jednako postupanje s velikim i malim poduzećima u pogledu PDV-a, pri čemu potreba za tim proizlazi iz isključenja odbitka ulaznog poreza za izuzete izlazne transakcije.

76. To pojašnjava sljedeći primjer: velika bolnica koja sama može osigurati opskrbu svojih pacijenata hranom (pomoću vlastitog kuhinjskog osoblja) ne podliježe PDV-u u pogledu nastalih troškova osoblja. Mala bolnica koja ne može koristiti odgovarajuće osoblje ima samo dvije mogućnosti.

77. Opskrbu hranom može povjeriti trećoj osobi. Pritom PDV nastaje u pogledu materijalnih troškova i u pogledu troškova osoblja treće osobe za njezino kuhinjsko osoblje. Taj je teret PDV-a konačan na razini bolnice (zbog izuzetih izlaznih usluga ne postoji pravo na odbitak ulaznog poreza – vidjeti članak 168. i 169. Direktive o PDV-u). Bolnica stoga mora snositi veće troškove od konkurenta kako bi mogla nuditi iste usluge. Riječ je o nepovoljnijem konkurentskom položaju, koji je ponajprije posljedica veličine poduzeća.

78. Međutim, člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u omogućuje se izbjegavanje tog nepovoljnijeg konkurentskog položaja. Naime, navedena bolnica može se s drugom bolnicom udružiti u grupu. Ta grupa za podjelu troškova zapošljava osoblje koje onda u dovoljnoj mjeri koriste oba člana i koje osigurava opskrbu hranom za obje bolnice. Nastali troškovi dijele se između njih. Budući da je usluga koju grupa za podjelu troškova pruža svojim članovima izuzeta od poreza, troškovi osoblja više nisu opterećeni PDV-om (opterećenje PDV-om ostaje nepromijenjeno u slučaju materijalnih troškova). Time bi se otklonio nepovoljniji konkurentski položaj obiju manjih bolnica u odnosu na (veći) konkurenta.

79. Međutim, ako se tim izuzećem želi ukloniti nepovoljniji konkurentski položaj, odobrenje tog izuzeća u pravilu ne može istodobno ponovno dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja odnosno do opasnosti od narušavanja tržišnog natjecanja. U tom je pogledu odredba o tržišnom natjecanju iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u pomalo neobična i u konačnici nema smisla(20).

3. *Zahtjev u pogledu uskog tumačenja kriterija koji se odnosi na narušavanje tržišnog natjecanja*

80. Iz tog razloga čini mi se da je nužno restriktivno tumačenje kako odredba članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne bi postala bespredmetna.

81. Isti se zaključak nameće ako se nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja shvaća kao iznimka od izuzeća, koje je načelno predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u, s obzirom na to da Sud smatra da odstupanje ili iznimku od općeg pravila treba usko tumačiti (21).

82. Međutim, ako bi se nepostojanje narušavanja tržišnog natjecanja smatralo iznimkom od izuzeća, što pak predstavlja iznimku od načelne porezne obveze(22), tada bi se moglo pretpostaviti i postojanje protu-iznimke. Takva bi se protu-iznimka mogla tumačiti osobito usko (kao iznimka, koju treba usko tumačiti, od iznimke) ili osobito široko (kao protu-iznimka od iznimke koju treba usko tumačiti).

83. Međutim, neovisno o tome, u ovom slučaju valjalo bi tu „protu-iznimku” također usko tumačiti. Naime, u skladu sa sudskom praksom Suda, tumačenje mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići izuzećima i biti u skladu sa zahtjevima porezne neutralnosti. Konkretno, izrazi upotrijebljeni za određivanje izuzeća iz članka 132. ne smiju se tumačiti na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci(23).

84. Međutim, to bi bio slučaj ako bi se u većoj mjeri prihvaćao zaključak o postojanju narušavanja tržišnog natjecanja. Zaključno, to se podudara s ranije izloženim (točka 80. ovog mišljenja) teleološkim i restriktivnim tumačenjem kriterija nepostojanja „narušavanja tržišnog natjecanja”.

85. Polazište za tako usko tumačenje već pruža sudska praksa Suda, prema kojoj je za utvrđivanje narušavanja tržišnog natjecanja potrebno da postoji realna opasnost da bi izuzeće

moglo samo po sebi odmah ili u budućnosti dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja(24).
Narušavanje tržišnog natjecanja u tom se pogledu odnosi na izuzeće od poreza usluga grupe za podjelu troškova(25). To izuzeće sprječava treće osobe da te usluge pružaju članovima grupe za podjelu troškova po istim cijenama (odgovor na drugo pitanje točku (a), tako da nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje točku (b)).

86. Uzimajući u obzir zahtijevano usko tumačenje kriterija nepostojanja narušavanja tržišnog natjecanja, to se narušavanje ne može temeljiti na samom postojanju tržišta. To bi ideju na kojoj počiva članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u dovelo do apsurdna. Prema tome, trebalo bi se omogućiti izbjegavanje nepovoljnijeg konkurentskog položaja u odnosu na veće konkurente (o tome u točki 75. ovog mišljenja) upravo suradnjom s drugim poduzetnicima (odgovor na drugo pitanje točku (g)).

87. Ako grupa za podjelu troškova može imati sjedište u trećoj zemlji, narušavanje tržišnog natjecanja do kojeg dolazi zbog njezinih usluga na nacionalnoj razini trebalo bi se stoga ispitati i u odnosu na druge pružatelje usluga iz treće zemlje u kojoj grupa za podjelu troškova ima sjedište. Nepovezani posrednici unutar i izvan Ujedinjene Kraljevine imaju nepovoljniji konkurentski položaj te međunarodnim koledžima u Ujedinjenoj Kraljevini ne mogu pružati istovjetne usluge s obzirom na to da su njihove usluge opterećene PDV-om nastalim u Ujedinjenoj Kraljevini (odgovor na drugo pitanje točku (d)).

88. Kako bi se utvrdilo postojanje narušavanja tržišnog natjecanja, u tom pogledu valja ispitati može li grupa za podjelu troškova biti sigurna da će čak i bez poreznog izuzeća zadržati svoje članove kao klijente(26). Ako su usluge koje pruža grupa za podjelu troškova tako prilagođene potrebama članova da grupa također može biti sigurna da će članovi kupiti te usluge, riječ je u načelu o suradnji (o tome u točki 75. i sljedećim točkama ovog mišljenja), koja bi trebala biti izuzeta na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u (odgovor na drugo pitanje točku (c)).

89. Naime, članovi grupe za podjelu troškova povezuju se u pravilu isključivo ako su uvjereni da će članovi također kupiti usluge grupe za podjelu troškova („jamstvo kupnje”). Stoga se u načelu može pretpostaviti da osnivanje grupe neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

90. S obzirom na svrhu izuzeća od poreza (sprečavanje nepovoljnijeg konkurentskog položaja), smatram da kriterij narušavanja tržišnog natjecanja može isključivo služiti izbjegavanju zlouporaba (vidjeti članak 131. Direktive o PDV-u). Naime, time se u konačnici isključivo nastoji osigurati da se izuzeće od poreza ne primjenjuje protivno njegovoj svrsi. Kada je riječ o tom slučaju može se utvrditi isključivo na temelju indicija.

91. S obzirom na svrhu kriterija koji se ponajprije odnosi na izbjegavanje zlouporaba, na poreznoj je upravi teret dokazivanja(27) postojanja zlouporabe koju treba izbjeći ili indicija koje govore u prilog tomu (odgovor na drugo pitanje točku (e)). U tom se pogledu nijednom odredbom prava Unije ne nalaže poreznoj upravi da pribavi posebno vještačenje o tržištima trećih zemalja. Na koji će način nacionalna porezna tijela ispuniti svoju obvezu u pogledu tereta dokazivanja nije pitanje prava Unije, nego nacionalnog poreznog postupovnog prava (odgovor na drugo pitanje točku (f)).

4. Indicije o narušavanju tržišnog natjecanja

92. Indicija o primjeni odredbe članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u o izuzeću od poreza protivno njezinoj svrsi može, primjerice, biti okolnost da grupa za podjelu troškova u velikoj mjeri pruža iste usluge ne članovima uz naknadu i u tom pogledu, koristeći sinergijske učinke, na

tržištu uglavnom djeluje kao konkurent, a u manjoj mjeri kao grupa za podjelu troškova koja surađuje. U tom slučaju u određenim okolnostima može postojati stvarna opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja u odnosu na prethodno navedene treće pružatelje.

93. Isto tako, indicija može biti okolnost da grupa za podjelu troškova ne pruža usluge prilagođene potrebama svojih članova, nego tek pruža dalje kupljene usluge. Njih bi bez problema mogli ponuditi i pružiti i drugi subjekti. I u tom bi slučaju treći pružatelji bili istisnuti s dotičnog tržišta. To bi se s obzirom na okolnosti moglo djelomično prihvatiti u ovom predmetu jer su se usluge grupe za podjelu troškova u velikom dijelu očigledno sastojale od jednostavnog prijenosa članovima usluga koje su pružile treće osobe (agenti itd.).

94. Takva kupnja usluga i prijenos tih kupljenih usluga bez izmjene također su protivni prethodno razmotреноj naravi izuzeća od poreza. Njegov cilj nije optimizirati puku kupnju usluga i preprodaju, nego omogućiti manjim sudionicima na tržištu da djeluju zajedno kako bi kompenzirali nepovoljniji konkurentski položaj u odnosu na veće konkurente koji se sami pružaju te usluge (vidjeti točku 75. i sljedeće točke ovog mišljenja).

95. Međutim, u slučaju pukih kupnji usluga i njihova prenošenja bez izmjene ne postoji vlastita usluga grupe za podjelu troškova. U tom slučaju nema nepovoljnijeg konkurentskog položaja u odnosu na konkurente koji sami kupuju usluge jer podliježu istom PDV-u. Bilo bi drukčije kad bi grupa za podjelu troškova stvorila vlastitu dodanu vrijednost. To bi bio slučaj, primjerice, da je sama grupa za podjelu troškova zaposlila agente, tako da grupa sama pruža usluge posredovanja. Tada bi postojao i element suradnje, na kojem se temelji izuzeće od poreza predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u.

96. Daljnja indicija može biti to da je naglasak isključivo na optimizaciji tereta ulaznog PDV-a, a ne na uzajamnoj suradnji radi izbjegavanja nepovoljnijeg konkurentskog položaja. Može se smatrati da je riječ o optimizaciji tereta ulaznog PDV-a u slučaju stvaranja konkurentске prednosti prijenosom primitka od vanjskih usluga na grupu za podjelu troškova u državi čija je stopa PDV-a vrlo niska ili PDV uopće ne postoji. To bi također mogao biti slučaj u ovom predmetu.

97. Međutim, u konačnici je na sudu koji je uputio zahtjev da to ocijeni.

C. Podredno: odnos prema grupnom oporezivanju na temelju članka 11. Direktive o PDV-u (treće i četvrto pitanje)

98. Ako Sud zaključi da je grupa za podjelu troškova u trećoj zemlji također obuhvaćena izuzećem od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u i ako sud koji je uputio zahtjev zaključi da ne postoji narušavanje tržišnog natjecanja unatoč postojećim indicijama, još uvijek valja odgovoriti na treće i četvrto pitanje.

99. Ta dva pitanja odnose se na odnos između članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u i mogućnosti grupnog oporezivanja predviđene člankom 11. Direktive o PDV-u. Ujedinjena Kraljevina iskoristila je tu mogućnost. Konkretno, postavlja se pitanje mogu li i pod kojim uvjetima članovi grupe obveznika PDV-a istodobno biti članovi grupe za podjelu troškova.

100. U tom se pogledu Komisija i Ujedinjena Kraljevina slažu da su od poreza izuzete isključivo usluge koje grupe za podjelu troškova pruža svojim nezavisnim članovima. One smatraju da postojanje grupe obveznika PDV-a sprečava pružanje usluga članovima grupe za podjelu troškova jer oni na temelju pravila o grupi obveznika PDV-a gube svoju samostalnost. S obzirom na to da su svi međunarodni koledži, koji su osnovali KPS, dio grupe obveznika PDV-a, članovi grupe za podjelu troškova više ne postoje, nego postoji samo jedan član.

101. To je vrlo formalan pristup, koji, kao što sam već prethodno navela (točka 34. i sljedeće točke ovog mišljenja), ne smatram ispravnim. Osim toga, u članku 132. stavku 1. točka (f) Direktive o PDV-u navodi se grupa „osoba”. Prema građanskom pravu samostalne osobe ostaju osobe, čak i ako ulaze u područje primjene grupe obveznika PDV-a. Osim toga, kao što to u svojim pisanim očitovanjima pravilno ističe KIC, u Direktivi se upotrebljava izraz „nezavisne grupe”, a ne izraz „grupe nezavisnih osoba”.

102. „Autonomija” se stoga mora odnositi isključivo na grupu za podjelu troškova, a ne na njezine članove. U predmetnom slučaju nije sporno da se prilikom grupnog oporezivanja ne može primijeniti fikcija nepostojanja nezavisnosti. Člankom 11. Direktive o PDV-u izričito se isključuje prekogranični učinak.

103. U skladu s onim što je KIC tvrdio na raspravi, a suprotno onomu što je Komisija tvrdila na raspravi, pojam „osoba” iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne znači „porezni obveznik”, a još manje porezni obveznik proširen fikcijom iz članka 11. Direktive o PDV-u. To već jasno proizlazi iz teksta članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Naime, u njemu se također navode osobe koje obavljaju aktivnost u pogledu koje one nisu „porezni obveznici”. Članovi grupe za podjelu troškova stoga mogu biti i osobe koje nisu porezni obveznici.

104. U tom pogledu osnivanje grupe obveznika PDV-a na temelju fikcije jednog poreznog obveznika primjenom članka 11. Direktive o PDV-u (više osoba „koje treba smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom”) ne sprečava samo po sebi postojanje grupe osoba za podjelu troškova. Time se ne isključuje ni to da grupa za podjelu troškova pruža usluge svojim članovima.

105. To postaje jasno ako se prethodno navedeni primjer (točka 76. i sljedeće točke ovog mišljenja) malo izmijeni. Druga manja bolnica (C) udružuje se u državi članici s bolnicama A i B u grupu za podjelu troškova (Z), koja pacijente opskrbljuje hranom. Međutim, X je naknadno kupio bolnicu A i od tada je potonji dio grupe obveznika PDV-a, čiji je voditelj (ovlašten član u Ujedinjenoj Kraljevini) X. Grupa za podjelu troškova Z i dalje pruža usluge bolnicama A, B i C, na čiju autonomiju u smislu prava društava ne utječe uređenje predviđeno člankom 11. Direktive o PDV-u.

106. Čini se dvojbenim da izuzeće usluga koje Z pruža A u biti ovisi o tome da se te usluge u pogledu PDV-a smatraju uslugama pruženima X-u i da se X formalno ne smatra dijelom grupe za podjelu troškova. Smisao i svrha grupnog oporezivanja su, kao što je prethodno navedeno (točka 38. i 39.), upravno pojednostavljenje, a ne uvjetovanje izuzeća od poreza grupi za podjelu troškova naknadnom korporativnom strukturom njezinih članova i postojanjem sustava grupnog oporezivanja.

107. Potreba za suradnjom između bolnica A, B i C, koja bi bila neutralna u pogledu PDV-a, također nije dovedena u pitanje činjenicom da je bolnica A postala dio X-ove grupe obveznika PDV-a. Naime, to nije promijenilo nepovoljniji tržišni položaj bolnica A, B i C u usporedbi s razmjerno većim konkurentom.

108. Stoga se, suprotno onomu što tvrde Komisija i Ujedinjena Kraljevina, oba „sustava” (grupno oporezivanje i porezno izuzeće usluga grupe za podjelu troškova) u načelu međusobno ne isključuju. Samo ih treba međusobno uskladiti.

109. Članak 11. predstavlja *lex specialis* u odnosu na članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive o PDV-u isključivo ako su članovi grupe za podjelu troškova osobe koje su sve dio jedne te iste grupe obveznika PDV-a. Grupno oporezivanje na temelju članka 11. Direktive o PDV-u šira je odredba jer se njome ne oporezuju nikakve usluge unutar grupe. Nasuprot tomu, člankom 132.

stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u izuzimaju se isključivo usluge koje grupa za podjelu troškova pruža svojim članovima (a ne one koje se pružaju drugim osobama ili među članovima). Stoga članak 11. ima prednost pred primjenom članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

110. činjenica da su pojedini članovi grupe za podjelu troškova također dio grupe obveznika PDV-a u Ujedinjenoj Kraljevini ne protivi se, prema tome, primjeni izuzeća od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

VI. Zaključak

111. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio First-tier Tribunal (Ujedinjena Kraljevina) odgovori kako slijedi:

1. Odredbom o izuzeću od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u nije obuhvaćena grupa za podjelu troškova sa sjedištem u trećoj zemlji.
2. Članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzeće od poreza isporuka usluga koje grupa za podjelu troškova pruža svojim članovima u zamjenu za točnu naknadu udjela troškova u slučaju ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja, osim ako se ne primjenjuje protivno njegovoj svrsi.

Indicije o primijeni protivnoj svrsi mogu biti npr.:

- (1.) okolnost da grupa za podjelu troškova u velikoj mjeri pruža iste usluge ne članovima uz naknadu i u tom pogledu, koristeći sinergijske učinke, na tržištu uglavnom djeluje kao konkurent, a u manjoj mjeri kao grupa za podjelu troškova koja surađuje;
- (2.) okolnost da grupa za podjelu troškova ne pruža usluge koje su prilagođene potrebama svojih članova, nego tek proslijeđuje kupljene usluge; ili
- (3.) ako je naglasak isključivo na optimizaciji tereta ulaznog PDV-a, a ne na uzajamnoj suradnji radi izbjegavanja nepovoljnijeg konkurentskog položaja.

Teret dokazivanja o postojanju tih indicija je na poreznoj upravi. Međutim, ona prema pravu Unije nije dužna pribaviti posebno vještačenje ili nešto slično. Ipak je u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni te indicije.

3. činjenica da su pojedini članovi grupe za podjelu troškova također dio grupe obveznika PDV-a ne protivi se primjeni izuzeća od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Međutim, šire grupno oporezivanje na temelju članka 11. Direktive o PDV-u ima prednost. Zbog toga se izuzeće od poreza iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u ne primjenjuje ako su svi članovi grupe za podjelu troškova dio iste grupe obveznika PDV-a.

1 Izvorni jezik: njemački

2 Presude od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), od 21. rujna 2017., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), od 21. rujna 2017., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka (C-616/15, EU:C:2017:718) i od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:15:2017)

3 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4 Vidjeti u pogledu te pravne posljedice osobito presudu od 14. veljače 2019., Vetsch Int.

Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, t. 45.).

5 Vidjeti obrazloženje ?lanka 4. stavka 4. koje se nalazi na stranici 4. Prijedloga Komisije od 20. lipnja 1973., Kom (73) 950 *final*.

6 Presude od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 40.), od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 37.) i od 9. travnja 2013., Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, t. 47. i 48.)

7 Vidjeti moje mišljenje u predmetima Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, t. 36. i sljedeće točke) i DNB Bank (C-326/15, EU:C:2017:145, t. 45. i sljedeće točke).

8 Presude od 21. rujna 2017., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718) i od 21. rujna 2017., DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719)

9 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

10 U skladu s trećom uvodnom izjavom, pri donošenju Direktive o PDV-u preoblikovali su se samo struktura i tekst, ali nije bilo sadržajnih promjena postojećeg zakonodavstva. Međutim, sadržajne promjene, do kojih je ipak došlo, iscrpno su navedene u odredbama o prenošenju i stupanju na snagu te direktive. U tom se smislu ništa ne navodi u pogledu ?lanka 132. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u.

11 Usporediv model porezne optimizacije pojavljuje se ako se unutar Europske unije kao sjedište grupe za podjelu troškova odabere država članica čija je stopa PDV-a najniža.

12 U pogledu tog obrazloženja vidjeti presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 45. i 46.), od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 48.), od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 47.) i od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 60.).

13 Suprotno: Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, svezak 1., br. 1, srpanj 2012., str. 61. (70. i slj.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, str. 114.-120.; vidjeti također Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, ?lanak 2., napomena 812. i sljedeće napomene (174. verzija – listopad 2017.).

Suprotno stajalište: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007.) 16 EC Tax Review, Issue 1, str. 34. (41.)

14 Vidjeti t. 56. i sljedeće točke pisanog očitovanja

15 Presuda od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 49. i sljedeće točke)

16 To se očituje kad u jednoj državi dođe do odbitka ulaznog poreza grupe za podjelu troškova jer izuzeće od poreza nije priznato s obzirom na to da se pretpostavlja postojanje takvog narušavanja tržišnog natjecanja. Nasuprot tomu, u državi članici primatelja usluge se na temelju prijenosa porezne obveze na članu grupe za podjelu troškova pretpostavlja izuzeće od poreza jer se smatra da u tom slučaju ne dolazi do narušavanja tržišnog natjecanja.

17 U tom smislu vidjeti presude od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, t. 36.), od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka (C-616/15, EU:C:2017:721, t. 56.) i od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 37.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, t. 118.).

18 Moje mišljenje u predmetima Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, t. 20. i sljedeće) i DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, t. 51.)

19 Vidjeti t. 11. mišljenja

20 U tom smislu vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, t. 125. i sljedeće točke), „treba utvrditi da je ono [tržište] prilično neobično”. Vidjeti također moje mišljenje u predmetu Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, t. 67.).

21 Vidjeti, među ostalim, presudu od 28. rujna 2006., Komisija/Austrija (C-128/05, EU:C:2006:612, t. 22. i tamo navedenu sudsku praksu).

U vezi s izuzetima od poreza iz Direktive o PDV-u vidjeti također presude od 21. rujna 2017., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, t. 30.), od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka (C-616/15, EU:C:2017:721, t. 49.) i od 5. listopada 2016., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, t. 34. i tamo navedenu sudsku praksu).

22 Vidjeti, izričito u pogledu odredbi o izuzetima iz članka 132. Direktive o PDV-u, presudu od 21. rujna 2017., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, t. 30.)

23 Presude od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, t. 30.), od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, t. 50.), od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 25.), od 21. ožujka 2013., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.), od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:34, t. 16.) i od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.)

24 Vidjeti presude od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, t. 48.) i od 20. studenoga 2003. Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 64.)

25 Presuda od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, t. 47.)

26 Vidjeti presudu od 20. studenoga 2003., Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, t. 59.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika J. Mischoa u predmetu Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, t. 131. i sljedeće točke)

27 O teretu dokazivanja postojanja zlouporabe propisa o PDV-u vidjeti, primjerice, presudu od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i 38.)