

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA

JULIANE KOKOTT

prezentate la 23 aprilie 2020(1)

Cauza C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[cerere de decizie preliminară formulată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță, Camera fiscală, Regatul Unit)]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Scutire fiscală – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Serviciile prestate către membrii și de către un grup independent de împărțire a cheltuielilor – Domeniu de aplicare teritorial – Grup stabilit într-un stat terț – Noțiunea de denaturare a concurenței – Raportul cu impozitarea la nivel de grup (articolul 11)”

I. Introducere

1. Prezenta procedură privește, din nou, scutirea fiscală a activităților comunității de împărțire a cheltuielilor [articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA], care, în perioada recentă, a făcut, în repetate rânduri, obiectul jurisprudenței Curții(2). Această dispoziție scutește prestațiile furnizate de un grup către membrii și atunci când acesta se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din costul acestor prestații (activitatea numită „cost sharing group”, denumită de asemenea în continuare de instanța de trimitere „CSG”).

2. În spe??, particularitatea const? în faptul c? grupul se afl? în Hong Kong, a?adar într?un stat ter?, în timp ce membrii s?i sunt filiale ale unui grup de întreprinderi care sunt, toate, stabilite în Regatul Unit. Cvasitotalitatea acestor membri constituie, împreun? cu alte filiale ale grupului de întreprinderi, în Regatul Unit, un grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA. Trebuie, a?adar, s? se stabileasc? în prezent dac? articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA are de asemenea un efect transfrontalier ?i se aplic? unor grupuri situate în state ter?e. Dac? aceasta este situa?ia, trebuie s? se clarifice raportul dintre aceast? scutire ?i impozitarea unui grup TVA, ceea ce are de asemenea drept consecin?? neimpozitarea prest?rilor în cadrul unui astfel de grup.

3. În special, prima întrebare are o inciden?? economic? considerabil?. Modelul ales prin intermediul unui stat ter?, care, precum în spe??, nu cunoa?te TVA, permite grupului s? achizi?ioneze cvasitotalitatea serviciilor f?r? sarcina TVA?ului ?i s? le transmit? ulterior, în regim scutit, membrilor s?i în Regatul Unit. Dac?, precum în spe??, ace?ti membri nu au dreptul de a deduce TVA?ul achitat în amonte, rezult? de aici un poten?ial considerabil de economisire fiscal?.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie articolul 11, articolul 131 ?i articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „Directiva TVA”)(3).

5. Articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA ofer? statelor membre urm?toarea posibilitate:

„Dup? consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoan? impozabil? unic? orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale.”

6. Articolul 131 din Directiva TVA prevede, în general, în ceea ce prive?te scutirile:

„Scutirile prev?zute la capitolele 2-9 se aplic? f?r? s? aduc? atingere altor dispozi?ii comunitare ?i în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz.”

7. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care figureaz? în capitolul 2, referitor la scutirile pentru anumite activit??i de interes general, statele membre scutesc de TVA urm?toarele opera?iuni:

„prestarea de servicii de c?tre grupuri independente de persoane, care efectueaz? o activitate scutit? de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prest?rii c?tre membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desf??ur?rii activit??ii respective, atunci când grupurile în cauz? se rezum? s? solicite membrilor lor rambursarea exact? a p?r?ii lor din cheltuielile comune, cu condi?ia ca scutirea respectiv? s? nu fie susceptibil? de a cauza denatur?ri ale concuren?ei”.

B. Dreptul Regatului Unit

8. Scutirea de la plata TVA a grupurilor este transpus? în dreptul intern prin Group 16, Schedule 9, din VATA 1994. Astfel, sunt scutite:

„Poziția nr. 1

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

- a) fiecare dintre persoanele respective desfășoară o activitate („activitatea pertinentă”) scutită de TVA sau în relație cu care persoana respectivă nu este impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului;
- b) prestarea de servicii se efectuează în scopul prestării către membrii grupului a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității relevante;
- c) grupul se rezumă să solicite membrilor săi rambursarea exactă a plății lor din cheltuielile comune și
- d) scutirea prestării nu este susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.”

9. Articolul 43 se întemeiază pe articolul 11 alineatul (1) din Directiva TVA și reglementează grupurile TVA. Acesta prevede:

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

- a) nu sunt luate în considerare prestările de servicii sau furnizările de bunuri de către un membru al grupului către alt membru al grupului; și
 - b) orice prestare de bunuri sau furnizare de servicii care nu intră sub incidența alineatului (a) de mai sus și care constituie o prestare de bunuri sau furnizare de servicii de către ori către un membru al grupului este tratată ca fiind efectuată de către ori către membrul reprezentativ; și
 - c) orice sumă reprezentând TVA plătită ori plătită de către un membru al grupului la achiziționarea de bunuri din alt stat membru sau la importul de bunuri dintr-o țară care nu este stat membru este considerată plătită sau plătită de către membrul reprezentativ, și bunurile sunt tratate
- i) în cazul bunurilor achiziționate din alt stat membru, în sensul articolului 73 alineatul (7); și
 - ii) în cazul bunurilor importate dintr-o țară care nu este stat membru, în acest sens și în sensul prevederilor articolului 38,

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

10. Articolul 43(1AA) prevede:

„Atunci când:

- a) este relevant, în sensul oricărei prevederi a prezentei legi sau a unui act normativ subsecvent (în continuare „prevederea pertinentă”), dacă persoana care prestează sau care beneficiază de serviciile prestate sau persoana către care sau de către care sunt achiziționate sau importate bunurile, este o persoană care întrunește anumite caracteristici,
- b) punctele (b) sau (c) de la alineatul (1) de mai sus se aplică oricărei prestări, achiziții sau

oric?rui import ?i

c) exist? o diferen?? care ar fi relevant? în sensul prevederii pertinente între

i) caracteristicile membrului reprezentativ ?i

ii) caracteristicile aplicabile persoanei juridice care (în afar? de prezentul articol) ar fi considerat, în sensul prezentei legi, ca efectuând prestarea, achizi?ia sau importul sau, dup? caz, ca fiind persoana care beneficiaz? de prestare,

prevederea pertinent? produce efecte în rela?ie cu respectiva prestare, achizi?ie sau activitate de import ca atunci când singurele caracteristici aplicabile membrului reprezentativ ar fi caracteristicile aplicabile acelei persoane juridice.”

11. În continuare, articolul 43(1AB) stipuleaz?:

„Alineatul (1AA) de mai sus nu se aplic? în m?sura în care aspectul relevant în sensul prevederii pertinente este dac? persoana este sau nu impozabil?.”

III. Situa?ia de fapt

12. Reclamanta din procedura principal?, Kaplan International Colleges UK Limited (denumit? în continuare „KIC”), este o societate holding a altor societ??i din grupul de întreprinderi Kaplan, care presteaz? servicii de educa?ie. Aceasta de?ine mai multe filiale în Regatul Unit. Acestea opereaz? în Regatul Unit un colegiu (college) de învă??ământ superior în colaborare cu universit??i din Regatul Unit (denumite în continuare „colegii interna?ionale”).

13. Administra?ia fiscal? (Her Majesty’s Revenue and Customs – Administra?ia Fiscal? ?i Vamal? din Regatul Unit – denumit? în continuare „HMRC”) a confirmat KIC c? filialele au dreptul, în calitate de „colegii ale unei universit??i”, s? trateze serviciile de educa?ie pe care le presteaz? c?tre studen?i ca fiind scutite de TVA.

14. Cu excep?ia University of York International Pathway College (denumit în continuare „UYIPC”), care este de?inut în propor?ie majoritar? (55 %) de University of York, toate colegiile interna?ionale sunt 100 % proprietatea KIC.

15. Fiecare colegiu interna?ional de?inut de KIC are propriile structuri de conducere ?i administrative. Universitatea partener? aprob? planurile de învă??ământ pentru fiecare colegiu interna?ional. Colegiile interna?ionale recruteaz? 85 % dintre studen?ii lor prin intermediul unei re?ele de 500 de agen?i de recrutare (denumi?i în continuare „agen?ii”), reprezentate în 70 de ??ri. Niciunul dintre agen?i nu î?i desf??oar? activitatea exclusiv pentru grupul Kaplan. Ace?tia sunt autoriza?i s? lucreze de asemenea pentru concuren?i direc?i ai colegiilor interna?ionale, precum ?i în mod direct pentru universit??i. În schimbul serviciilor prestate, agen?ii primesc un comision. În acest sens, KIC î?i sprijinea re?eaua de agen?i prin intermediul unor reprezentan?e ce func?ionau pe câteva dintre pie?ele sale cele mai importante, precum China, Hong Kong, India ?i Nigeria. Reprezentan?ele ofereau agen?ilor sprijin opera?ional, printre altele prin materiale publicitare, form?ri cu privire la institu?iile ?i cursurile comercializate, precum ?i prin proceduri de autorizare ?i de conformitate (compliance) etc.

16. Pân? în luna octombrie a anului 2014, agen?ii încheiau contracte în mod direct cu KIC în Regatul Unit. Pân? în luna octombrie a anului 2014, serviciile prestate de agen?i ?i de reprezentan?e, ca urmare a locului de prestare în Regatul Unit, erau de asemenea supuse TVA?ului în acest stat. Ca urmare a tax?rii inverse asociate acestor servicii, KIC era obligat? la plata acestui TVA. Întrucât KIC nu are dreptul de deducere a TVA?ului pentru propriile opera?iuni

scutite, această sarcină de TVA era definitiv?

17. În luna octombrie a anului 2014, a fost înființată de colegiile internaționale (printre care UYIPC) societatea Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (denumită în continuare „KPS”). KPS este o societate pe acțiuni cu sediul în Hong Kong. Astfel, KIC deține în mod indirect aproape 94 % din KPS, restul capitalului societății fiind deținut în mod indirect de University of York, prin deținerea participației majoritare la UYIPC. KIC nu este ea însăși membră a grupului (KPS).

18. După înființarea KPS, KIC continuă să funcționeze prin intermediul unei rețele de reprezentanțe locale și agenți independenți. Acordurile contractuale cu reprezentanțele locale și cu agenții independenți sunt, însă, menținute începând din acest moment numai cu KPS. Începând cu anul 2014, atât rețeaua de reprezentanțe, cât și agenții independenți au prestat serviciile de recrutare către KPS.

19. În ceea ce privește intrările, efectele au fost următoarele: locul prestării acestor servicii nu mai este, începând din acest moment, situat în Regatul Unit, ci ar fi situat în Hong Kong – dacă în Hong Kong s-ar aplica aceeași legislație în materie de TVA ca și în Uniune. Astfel, prestațiile ar fi supuse TVA-ului din acel stat, în cazul în care ar exista unul. Or, această situație nu se regăsește în speță. În această privință, KPS beneficiază în Hong Kong de prestații de servicii care nu sunt supuse TVA-ului.

20. În ceea ce privește ieșirile, KPS nu furnizează practic niciun fel de servicii către persoane care nu sunt membre. În definitiv, KPS a preluat sarcinile care fuseseră executate anterior de KIC în Londra (Regatul Unit). De asemenea, KPS răspunde de gestionarea rețelei de reprezentanțe din întreaga lume.

21. Potrivit instanței de trimitere, există trei tipuri de servicii care sunt prestate în prezent de KPS către KIC: în primul rând, serviciile prestate de agenți către KPS, în al doilea rând, serviciile prestate de reprezentanțe către KPS și, în al treilea rând, serviciile prestate de KPS în legătură cu chestiuni precum așezuminte conformitate („compliance”) și celelalte activități discutate anterior precum asistența oferită agenților.

22. KIC a furnizat instanței de trimitere elemente de probă care să demonstreze că colegiile internaționale nu urmăresc să obțină furnizarea de servicii de recrutare de către alte societăți decât KPS. Acest lucru înseamnă, cu alte cuvinte: grupul este sigur că serviciile furnizate de el vor fi achiziționate de către membrii săi.

23. Cu toate acestea, KPS facturează separat fiecăruia dintre colegiile internaționale sumele datorate agenților pentru serviciile furnizate colegiului respectiv. Cu toate acestea, KPS facturează fiecărui colegiu atât sumele aferente propriilor servicii (de exemplu, așezumintele servicii de conformitate), cât și serviciile furnizate de reprezentanțe, și anume pe baza numărului de studenți recrutați pentru colegiul respectiv. KPS calculează sumele datorate cumulând costurile și împărțindu-le apoi la numărul de studenți. Cheltuielile de marketing ale agenților sunt gestionate în același mod. În schimb, comisioanele agenților pot fi atribuite în mod direct fiecărui student și sunt facturate colegiului pe care studentul îl va frecventa. Această factură nu include, în total, niciun TVA.

24. În consecință, înființarea unui grup în Hong Kong permite membrilor acestuia din Regatul Unit să evite în totalitate sarcina impozitului pe cifra de afaceri datorat pentru serviciile prestate de agenți și de reprezentanțe anterior către KIC și în prezent către KPS.

25. Potrivit instanței de trimitere, este cert că au existat motive economice solide pentru

înființarea KPS în Hong Kong. Potrivit acestei instanțe, nu se susține că KPS ar fi o entitate artificială, iar HMRC nu ar afirma că înființarea KPS ar fi fost efectuată cu sâvârșirea unui abuz de drept. De asemenea, nu se contestă faptul că KPS furnizează membrilor săi, colegiile internaționale, servicii care sunt necesare în mod direct pentru exercitarea activităților lor scutite și că procedura de decontare aplicată de KPS prevede o rambursare exactă a plății fiecărui membru din cheltuielile comune.

26. Cu excepția UYIPC, toate colegiile internaționale aparțin de asemenea unui grup TVA, al cărui membru reprezentativ este KIC.

27. Prin decizia de impozitare din 21 aprilie 2017, HMRC a stabilit o datorie privind TVA în cuantum de 5 252 264 de lire sterline (GBP) pentru perioada cuprinsă între luna octombrie a anului 2014 și luna iulie a anului 2016, iar prin decizia de impozitare din 22 mai 2017 – o datorie privind TVA în cuantum de 590 000 de GBP. În motivare, HMRC a arătat că serviciile furnizate de KPS în beneficiul KIC nu intră sub incidența scutirii de impozitul pe cifra de afaceri pentru grupurile de împărțire a cheltuielilor și sunt, prin urmare, supuse normelor privind taxarea inversă. Dat fiind că operațiunile acestor grupuri sunt preponderent scutite de TVA, această datorie fiscală nu ar fi nici deductibilă ca taxă aferentă intrărilor.

28. Prin actul de introducere a unei cereri de atac din 28 septembrie 2017, KIC a introdus o acțiune împotriva acestor decizii.

IV. Procedura preliminară

29. First-Tier Tribunal (Tribunalul de Primă Instanță, Regatul Unit) a suspendat procedura și a adresat Curții de Justiție, în cadrul unei proceduri preliminare inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„1) Care este domeniul de aplicare teritorială al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului? În special (i) această scutire se extinde și asupra unui CSG care este stabilit într-un stat membru, altul decât statul membru sau statele membre ale membrilor CSG și, în cazul unui răspuns afirmativ, (ii) se extinde și asupra unui CSG care este stabilit în afara Uniunii?

2) Dacă scutirea pentru CSG este, în principiu, aplicabilă pentru o întreprindere stabilită în alt stat membru decât cel al unuia sau mai multor membri ai CSG și, de asemenea, pentru un CSG stabilit în afara Uniunii, cum ar trebui aplicat criteriul conform căruia scutirea nu ar trebui să fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței? În particular:

a) acest criteriu se aplică în cazul unor posibile denaturări ale concurenței care afectează alți beneficiari ai unor servicii asemănătoare care nu sunt membri ai CSG sau se aplică numai unor posibile denaturări care afectează alți potențiali prestatori alternativi de servicii către membrii CSG?

b) dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor beneficiari, poate exista o posibilitate reală de denaturare a concurenței dacă alți beneficiari, care nu sunt membri ai CSG, pot ori să se afilieze acelui CSG, ori să își înființeze propriul CSG pentru a obține servicii asemănătoare, sau să obțină economii echivalente de TVA prin alte metode (precum înființarea unei sucursale în statul membru sau în statul terț respectiv)?

c) dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor prestatori, posibilitatea reală de denaturare a concurenței trebuie evaluată analizând dacă CSG se poate baza pe prestarea clientelei membrilor săi, indiferent de posibilitatea de a beneficia de scutirea de TVA – prin urmare, trebuie

evaluat? în raport cu accesul prestatorilor alternativi la pia?a na?ional? pe care sunt stabili?i membrii CSG? În cazul unui r?spuns afirmativ, conteaz? dac? CSG se poate baza pe p?strarea clientelei membrilor s?i pentru c? ace?tia fac parte din acela?i grup de societ??i ?

d) posibilele denatur?ri ale concuren?ei ar trebui evaluate la nivel na?ional în raport cu prestatorii alternativi din statul ter? în care este stabilit CSG?

e) sarcina probei pentru stabilirea probabilit??ii denatur?rii revine autorit??ii fiscale din Uniune care aplic? Directiva TVA?

f) este necesar ca autoritatea fiscal? din Uniune s? solicite o evaluare, efectuat? de un expert, a pie?ei statului ter? în care este stabilit CSG?

g) poate fi stabilit? existen?a unei posibilit??i reale de denaturare prin identificarea unei pie?e comerciale în statul ter??

3) Se poate aplica scutirea pentru CSG în circumstan?ele prezentei cauze, în care membrii CSG sunt lega?i între ei prin leg?uri economice, financiare sau organiza?ionale?

4) Se poate aplica scutirea pentru CSG în situa?ia în care membrii au format un grup TVA, care reprezint? o persoan? impozabil? unic?? Are vreo importan?? dac? KIC, membrul reprezentativ c?ruia (potrivit dreptului intern) îi sunt prestate serviciile, nu este membru al CSG? ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, este aceast? diferen?? eliminat? prin faptul c? dreptul intern stipuleaz? c? membrul reprezentativ trebuie s? întruneasc? caracteristicile ?i statutul de membru al CSG în scopul aplic?rii scutirii pentru CSG?"

30. În procedura în fa?a Cur?ii, Kaplan International Colleges UK Limited, Regatul Unit ?i Comisia European? au prezentat observa?ii scrise ?i au participat la ?edin?a de audiere a pledoariilor din 23 ianuarie 2020.

V. Aprecieri juridic?

31. Cele 11 întreb?ri adresate, în total, de instan?a de trimitere privesc, în esen??, trei problematici. Prima întrebare prive?te domeniul de aplicare teritorial al scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (sec?iunea A de mai jos). A doua întrebare, cu cele ?apte întreb?ri subiacente, prive?te interpretarea condi?iei referitoare la lipsa denatur?rilor concuren?ei, prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (sec?iunea B de mai jos). A treia ?i a patra întrebare privesc raportul dintre scutirea unui grup prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ?i impozitarea la nivel de grup în sensul articolului 11 din Directiva TVA (sec?iunea C de mai jos).

A. Cu privire la domeniul de aplicare teritorial al scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (prima întrebare)

32. Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? norma privind scutirea cuprins? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplic? unui grup care are sediul într?un alt stat decât statul membru în care se afl? membrii s?i ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, dac? acest lucru este valabil ?i atunci când grupul este stabilit în afara Uniunii.

33. Din decizia de trimitere reiese în mod expres c? grupul (KPS) este stabilit în Hong Kong ?i, prin urmare, nu într?un stat membru. Rezult? c? prima parte a întreb?rii este ipotetic? ?i, prin urmare, inadmisibil?(4). În consecin??, nu este necesar s? se r?spund? decât la a doua parte a întreb?rii. Cu toate acestea, înainte de a analiza domeniul de aplicare teritorial al dispozi?iei (punctul 2 de mai jos), este necesar s? se stabileasc? mai întâi dac? este deschis domeniul de

aplicare personal (punctul 1 de mai jos).

1. **Condi?ie prealabil?: prestarea de servicii efectuat? de un grup c?tre membrii s?i**

34. Scutirea fiscal? prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu scute?te dec?t prest?rile de servicii efectuate de un grup c?tre membrii s?i. Din cererea de decizie preliminar? reiese c? sunt furnizate de KPS c?tre KIC trei tipuri diferite de servicii (a se vedea ?n acest sens punctul 21). Or, KIC nu este ea ?ns??i membr? a grupului (a se vedea punctul 17). ?n aceast? privin??, norma privind scutirea cuprins? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nici m?car nu ar fi aplicabil?.

35. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere subliniaz? c? deconturile sunt adresate colegiilor interna?ionale. Acestea sunt membre ale grupului. Iar din cea de a patra ?ntrebare rezult? c?, potrivit dreptului na?ional privind regimul de impozitare la nivel de grup ?ntemeiat pe articolul 11 din Directiva TVA, KIC este considerat ?n mod fictiv, ?n locul colegiilor, drept beneficiarul relevant al serviciilor. ?n aceast? privin??, prest?rile par s? fi fost efectuate ?n mod efectiv c?tre colegiile interna?ionale. Numai ?n temeiul regimului na?ional de impozitare la nivel de grup, acestea sunt considerate, ?n scopuri de TVA, ca fiind prestate ?n beneficiul membrului reprezentativ KIC.

36. Cu toate acestea, contrar celor sus?inute de Comisie ?i de Regatul Unit, ?ntr?un astfel de caz, scutirea prev?zut? la articolul 132 din Directiva TVA este, ?n principiu, aplicabil?.

37. Astfel, mai ?nt?i, furnizarea de servicii unei alte entit??i juridice este o opera?iune de fapt. Aceast? opera?iune de fapt nu poate fi afectat? de posibilitatea, prev?zut? la articolul 11 din Directiva TVA, de a considera mai multe persoane str?ns legate ca fiind o singur? persoan? impozabil?. De asemenea, aceast? impozitare la nivel de grup ?n materie de TVA nu este de natur? s? modifice autonomia de drept civil a persoanelor reunite ?n cadrul unui grup TVA. Prin urmare, serviciile ar fi putut fi furnizate de asemenea, ?n loc de KIC, colegiilor interna?ionale, chiar dac? la acea dat? acestea f?ceau parte dintr?un grup TVA.

38. ?n al doilea r?nd, acest lucru este de asemenea ?n conformitate cu obiectul ?i cu finalitatea posibilit??ii unui grup TVA, prev?zute la articolul 11 din Directiva TVA. Astfel, obiectul ?i finalitatea impozit?rii la nivel de grup prev?zute la articolul 11 din Directiva TVA const? ?n principal ?ntr?o simplificare ?n favoarea persoanei impozabile ?i, ?n consecin??, de asemenea ?n favoarea administra?iei fiscale.

39. Pe de o parte, aceast? finalitate reiese din expunerea de motive din Propunerea Comisiei privind A ?asea directiv? a Consiliului privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri din anul 1973. Aceast? dispozi?ie prevede ?n mod expres, ?n ceea ce prive?te articolul 4 alineatul (4) din A ?asea directiv? (corespunz?tor actualului articol 11 din Directiva TVA): „?n continuare, pare util ca la alineatul (4) s? se aleag? o formulare elastic?, care s? permit? statelor membre s? nu coreleze sistematic calitatea de persoan? impozabil? de atributul simplei independen?e juridice, ?n scopul simplific?rii administrative sau al combaterii practicilor abuzive (de exemplu atunci c?nd o societate este divizat? ?n mai multe persoane impozabile astfel ?nc?t fiecare s? poat? beneficia de un sistem special).”(5) Pe de alt? parte, acest lucru reiese ?i din jurispruden?a Cur?ii, care subliniaz? de asemenea obiectivul simplific?rii urm?rit de articolul 11 din Directiva TVA(6).

40. Aceast? simplificare administrativ? const?, ?n esen?? – ?n cadrul impozit?rii tuturor etapelor cu deducerea TVA?ului – ?n faptul c?, pentru presta?iile efectuate ?n interiorul grupului, nu mai este necesar? emiterea de facturi (cu men?ionarea TVA?ului). ?n plus, nu este necesar ca fiecare membru al grupului s? depun? o declara?ie fiscal? proprie (calcul?nd datoria fiscal? ?i deducerea), ci numai „?eful” grupului, o declara?ie fiscal? unic?. Prin urmare, administra?ia fiscal?

nu mai este obligat? s? gestioneze un num?r mare de persoane impozabile, ci numai una, care, în definitiv, este r?spunz?toare pentru datoriile fiscale ale membrilor grupului s?u.

41. Dac? îns? obiectul ?i finalitatea articolului 11 din Directiva TVA const? în principal într?o simplificare pentru persoana impozabil? ?i pentru administra?ia fiscal?, regimul prev?zut la articolul 11 din Directiva TVA vizeaz? de asemenea numai raportul dintre persoana impozabil? (?i persoanele aflate în strâns? leg?tur? cu aceasta) ?i administra?ia fiscal?.

42. Desigur, pentru administra?ia fiscal?, este identificat? în scopuri de TVA numai o persoan? impozabil?, c?reia îi sunt imputate toate opera?iunile grupului. Dar acest grup în scopuri de TVA nu poate ac?iona pe plan extern în calitate de subiect de drept autonom, a?adar nici nu poate – contrar celor sus?inute de Regatul Unit sau de Comisie în ?edin?? – s? înfiin?eze un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA sau s? fac? parte dintr?un astfel de grup. Membrii grupului sunt persoanele care îl pot înfiin?a în temeiul propriei capacit??i juridice – în spe??, colegiile interna?ionale.

43. Prin urmare, pierderea autonomiei în scopuri de TVA (cu alte cuvinte, conform articolului 11 din Directiva TVA) este limitat? la raportul dintre societ??ile aflate în strâns? leg?tur? ?i administra?ia fiscal?. Aceasta nu produce niciun efect fa?? de ter?i. În majoritatea cazurilor, o întreprindere str?in? nu cunoa?te (respectiv, nu poate nici verifica) dac? beneficiarul presta?iilor sale face sau nu face parte dintr?un grup TVA. Pentru acest motiv, prestatorul trebuie, de exemplu, conform articolului 226 punctul (5) din Directiva TVA, s? men?ioneze pe factur? partenerul s?u contractual în calitate de client, iar nu grupul TVA sau membrul reprezentativ al acestuia, care nu îi sunt cunoscute.

44. În consecin??, este necesar s? se aprecieze în mod diferen?iat: în ipoteza în care, ini?ial, KPS ar fi efectuat vreo prestare de servicii c?tre KIC, pe care aceasta ar fi consumat?o ea îns??i sau pe care ar fi furnizat?o eventual unor ter?i sau colegiilor interna?ionale, scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar fi exclus? de la bun început, întrucât KIC nu este membr? a grupului.

45. Cu toate acestea, situa?ia poate fi diferit? în ceea ce prive?te serviciile prestate colegiilor interna?ionale, chiar dac?, în temeiul dreptului na?ional referitor la impozitarea la nivel de grup, se prezum? c? acestea sunt reprezentate de KIC. Aceast? împrejurare de fapt – cui i?au fost în mod efectiv prestate fiecare dintre servicii – nu este, îns?, una ce poate fi clarificat? de c?tre Curte, ci numai de c?tre instan?a de trimitere.

46. În considera?iile care urmeaz?, se consider?, a?adar, c?, contrar celor indicate de instan?a de trimitere în decizia de trimitere, cele trei tipuri de servicii men?ionate în cuprinsul acesteia (enumerate anterior la punctul 21 din prezentele concluzii) nu au fost furnizate c?tre KIC, ci, *în mod efectiv*, fiec?ruia dintre colegiile interna?ionale, care sunt membre ale grupului (KPS). Numai în aceast? ipotez? se pune problema scutirii fiscale prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

2. Grupul stabilit într?un stat ter?

47. Referitor la acest caz, trebuie s? se stabileasc? dac? scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplic? ?i serviciilor prestate de un grup stabilit într?un stat ter? membrilor s?i stabili?i într?un stat membru. Aceast? chestiune – pe care am analizat?o deja pe larg în concluziile noastre prezentate în cauza Aviva ?i DNB Banka(7) ?i pe care Curtea a putut s? o lase deschis? în deciziile sale precedente(8) – trebuie s? primeasc? un r?spuns negativ, în concordan?? cu pozi?ia sus?inut? de Comisie ?i de Regatul Unit.

a) **Modul de redactare, interpretarea istoric? și sistematic? a normei**

48. La prima vedere, modul de redactare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu cuprinde totuși nicio limitare teritorială. De asemenea, la fel ca în alte dispoziții (de exemplu, la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA), legiuitorul nu a limitat în mod expres acest domeniu de aplicare la teritoriul unui singur stat membru. Pe de altă parte, există și dispoziții care se referă în mod explicit la activitățile transfrontaliere ale persoanei impozabile [a se vedea articolul 148 litera (e) din Directiva TVA – „companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată”].

49. În această privință, se poate constata cel mult că textul nu impune ceva și nici nu exclude altceva. Din modul de redactare a acestei dispoziții, nu se poate deduce un argument conform căruia sunt vizate și grupurile din state terțe.

50. O privire asupra reglementării anterioare – A șasea directivă(9) – explică motivul pentru care, spre deosebire de articolul 11 din Directiva TVA, în modul de redactare nu se regăsește o limitare expresă.

51. În reglementarea anterioară, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA era prevăzută la articolul 13 din A șasea directivă. Acesta cuprindea, potrivit titlului, doar „Scutiri pe teritoriul țărilor”. Noua versiune nu a determinat, însă, nicio modificare pe fond în această privință(10). Prin urmare, luând în considerare A șasea directivă, se poate considera că o scutire fiscală pe teritoriul național vizează doar prestațiile efectuate de un grup rezident pe teritoriul național în legătură cu membrii și rezidenți pe teritoriul național.

52. Un argument în favoarea acestei interpretări restrictive îl constituie și sistemul scutirilor reglementat în titlul IX din Directiva TVA. Capitolele 1-3 nu presupun operațiuni transfrontaliere specifice. Abia capitolele 4-8 și capitolul 10 conțin scutiri speciale pentru operațiuni transfrontaliere. În cazul în care scutirea ar fi trebuit să vizeze grupuri transfrontaliere, legiuitorul ar fi reglementat-o mai degrabă în aceste capitole.

53. Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că, prin regimul prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [la data respectivă, articolul 13 alineatul (1) litera (f)], legiuitorul Uniunii nu a avut în vedere grupurile transfrontaliere – și cu atât mai puțin astfel de grupuri situate într-un stat terț –, ci prin „scutiri pe teritoriul țărilor”, a avut în vedere „grupuri stabilite [tot] pe teritoriul țărilor”.

b) **Aprecieri contradictorii în raport cu articolul 11 din Directiva TVA**

54. În special, această interpretare – și anume limitarea grupurilor independente în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA la teritoriul unui stat membru – evită o apreciere contradictorie în raport cu articolul 11 din Directiva TVA. Acest articol permite statelor membre să trateze „persoane stabilite pe teritoriul [lor]” care, prin intermediul unui grup, sunt „strâns legate între ele” prin anumite tipuri de legături, drept o persoană impozabilă unică. Prin urmare, numai întreprinderile stabilite în același stat membru pot constitui un grup în temeiul articolului 11 menționat.

55. Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA impune cerințe mai puțin restrictive în ceea ce privește natura grupului decât cele impuse la articolul 11. Astfel, aceasta nu presupune existența unei legături strânse între întreprinderi. Prin urmare, ar fi contradictoriu ca, în acest temei, să se permită o scutire transfrontalieră de TVA, care nu poate aplica regimul condițiilor mai restrictive.

56. Acest lucru devine deosebit de clar în spețe. În acest caz, grupul KPS ar putea de asemenea, în principiu, să facă parte din grupul TVA al KIC („strâns legate între ele”). Dar articolul 11 din Directiva TVA limitează în mod expres neimpozitarea la Regatul Unit. Dar de ce ar trebui obținut un rezultat similar (și anume neimpozitarea prestațiilor grupului către membrii săi) în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA?

57. Această contradicție de apreciere nu poate fi înlăturată decât în cazul în care și efectele articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, precum cele ale articolului 11 din Directiva TVA, rămân limitate la un stat membru. Acest lucru presupune ca grupul și membrul care îl este prestat serviciul să fie stabiliți în același stat membru.

58. De altfel, la originea celor două cazuri se află același raționament: prin limitarea la teritoriul statal se asigură faptul că un stat membru nu aduce atingere suveranității fiscale teritoriale a unui alt stat membru, în care este permisă o impozitare la nivel de grup, respectiv în care este acceptată constituirea unui grup în anumite condiții care pot fi doar greu examinate de către celălalt stat membru. Totodată, se asigură faptul că nu vor exista decizii contradictorii ale diferitor administrații fiscale. Cu toate acestea, motivul principal este evitarea utilizării unor cote de impozitare diferite, respectiv a unor regimuri fiscale diferite. Acest lucru apare foarte clar în privința statelor terțe (inclusiv a zonelor administrative speciale ale acestora), întrucât acestea – precum în spețe – nu trebuie să cunoască TVA-ul.

c) ***Existența unor cote de impozitare diferite (problema cotei de impozitare)***

59. Acceptarea unui grup transfrontalier permite, astfel, un model de optimizare fiscală destul de ușor de instituit, în special pentru concernele care își desfășoară activitatea la nivel global, care realizează operațiuni scutite (cu alte cuvinte, care nu dau drept de deducere). Acestea nu trebuie decât să înființeze, cu întreprinderile lor care își desfășoară activitatea în Europa, un grup cu sediul într-un stat care are cea mai redusă cotă de impozitare sau care nu are TVA (astfel de state pot fi Statele Unite sau, precum în spețe, Hong Kong-ul). Acest grup ar putea, așadar, să achiziționeze toate prestațiile de servicii – care erau achiziționate anterior cu sarcină TVA – de la terți.

60. Deoarece, în această situație, locul prestației s-ar afla de regulă în acest stat, unde nu există TVA sau există doar o cotă de TVA nesemnificativă, un astfel de grup nu ar fi imposibil în scopuri de TVA sau nu ar datora decât un quantum de TVA nesemnificativ. Grupul ar „presta în continuare” serviciile astfel achiziționate către membrii săi, în schimbul simplei rambursări a cheltuielilor efectuate. Locul acestor prestații s-ar afla, în acest din urmă caz, în statele membre respective. În aceste state, prestarea ar fi însă scutită în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

61. Indiferent de problema modului în care statele membre respective ar trebui să poată verifica în acest caz lipsa denaturării concurenței sau celelalte elemente constitutive (a se vedea în acest sens punctul 67 și următoarele de mai jos), sarcina TVA internă a grupului ar putea fi redusă fără un efort prea mare(11). În schimb, prin intermediul unui grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens punctul 54 și următoarele de mai sus), nu ar putea fi obținut un astfel de rezultat.

62. Chiar ținând seama de libertățile fundamentale, rezultatul nu este diferit în speță. Astfel, chiar presupunând că libertățile fundamentale ar fi aplicabile în această situație care implică state terțe, o limitare teritorială a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, la fel ca și cea a grupului TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA ar fi justificată pentru motive legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre(12). De asemenea, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale justifică o limitare corespunzătoare. În schimb, în ipoteza în care s-ar considera că limitarea scutirii la un teritoriu al unui stat membru este contrară dreptului Uniunii, atunci s-ar pune în mod logic problema dacă articolul 11 din Directiva TVA nu este de asemenea contrară dreptului Uniunii. În această privință, există însă îndoieli considerabile(13).

63. În măsura în care KIC consideră(14) că acest risc al utilizării unor cote de impozitare diferite este unul neglijabil, întrucât scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu vizează decât activitățile de interes general menționate la articolul 132 din Directiva TVA, acest lucru este de mirare. Pe de o parte, este dificil să se deducă din natura activităților (activitate de interes general scutită) cuantumul bazei de impozitare. Sectorul – în mod cert neneglijabil – al educației și al sănătății atestă suficient acest lucru.

64. Pe de altă parte, această teză este contrară voinței clar identificabile a legiuitorului. Activitățile enumerate la articolul 132 din Directiva TVA sunt scutite de acesta doar parțial (în ceea ce privește valoarea adăugată în ultima etapă a creștii de valoare), iar nu în totalitate.

65. Dacă legiuitorul ar fi dorit să reducă în totalitate sarcina TVA-ului pentru beneficiarii activităților de interes general (precum serviciile de educație sau serviciile de îngrijire a sănătății), acesta ar fi adăugat la articolul 169 din Directiva TVA și norma de scutire prevăzută la articolul 132 din Directiva TVA și ar fi autorizat deducerea TVA-ului aferent intrărilor, în pofida unor servicii în aval scutite. Totuși, el nu a utilizat în mod deliberat acest instrument despre care avea cunoștință.

66. Or, alegerea deliberată a legiuitorului numai în privința unei scutiri parțiale este, în definitiv, total compromisă de forma de organizare adoptată de KIC (înființarea unui grup într-un stat terț fără sistem de TVA).

d) **Aprecierea lipsei denaturării concurenței**

67. Un argument în favoarea limitării teritoriale a scutirii la un singur stat membru este, de asemenea, faptul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu poate, potrivit modului de redactare, să determine o denaturare a concurenței, aspect care trebuie să poată fi verificat de administrația fiscală națională. Acest lucru exclude, în orice caz, constituirea unui grup într-un stat terț.

68. Administrațiile fiscale nu sunt deloc în măsură să efectueze o apreciere transfrontalieră a existenței unor denaturări ale concurenței în state diferite, în special în state terțe (precum în speță în Hong Kong). În această privință, abordarea Curții din Hotărârea Isle of Wight Council cu privire la articolul 13 din Directiva TVA(15) este transferabilă în ceea ce privește articolul 132

alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

69. În hotărârea menționată, Curtea a subliniat dificultățile privind identificarea denaturărilor concurenței pe piețe pentru care competența în acest sens nu coincide cu competența teritorială a autorităților locale. Această situație poartă riscul de a compromite principiul neutralității fiscale și pe cel al securității juridice. Acest lucru este valabil cu atât mai mult în situațiile în care sunt implicate state terțe.

70. La aceasta se adaugă faptul că, potrivit articolului 131 din Directiva TVA, este necesar să se asigure aplicarea corectă și directă a articolului 132 din Directiva TVA. Acest din urmă deziderat este, însă, exclus *de facto*, în cazul în care o autoritate fiscală este chemată să aprecieze global denaturarea concurenței, respectiv în cazul în care mai multe autorități fiscale – care eventual se contrazic reciproc – ar efectua aprecieri diferite. Această din urmă situație ar cauza ea însăși denaturări ale concurenței(16). În această privință, dificultățile practice semnificative privind aplicarea și controlul pledează, de asemenea, împotriva includerii grupurilor stabilite în state terțe.

3. Concluzie

71. În concluzie, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii efectuate de un grup într-un stat terț nu intră sub incidența scutirii. În aceste condiții, serviciile furnizate de KPS colegiilor internaționale nu sunt scutite, astfel încât celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere au rămas fără obiect.

B. Cu titlu subsidiar: interpretarea condiției referitoare la lipsa „denaturării concurenței” (a doua întrebare)

72. În schimb, în ipoteza în care Curtea ar considera că grupurile cu sediul într-un stat terț sunt, de asemenea, vizate de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, este necesar să se răspundă la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere.

73. Toate cele șapte întrebări subiacente adresate în cadrul celei de a doua întrebări depind de criteriile de apreciere a existenței unei denaturări a concurenței în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care exclude totuși, din nou, scutirea propriu-zis acordată.

74. În măsura în care instanța de trimitere ridică problema aprecierii în legătură cu un grup dintr-un alt stat membru, această întrebare este – astfel cum s-a arătat deja (punctul 33) – ipotetică și, prin urmare, inadmisibilă. Numai în măsura în care a doua întrebare se referă la un grup cu sediul într-un stat terț, aceasta trebuie să primească un răspuns.

1. Finalitatea dispoziției

75. Astfel cum Curtea a statuat deja(17) și după cum am arătat cu altă ocazie(18), articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA urmărește să compenseze un *dezavantaj concurențial* al întreprinderilor mai mici în raport cu un concurent mai mare. Acesta poate efectua prestările grupului cu ajutorul propriilor angajați sau, în cadrul unui grup TVA, prin intermediul unei societăți care îi este strâns legată. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia(19), articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA urmărește să asigure un tratament similar în ceea ce privește TVA-ul marilor și micilor întreprinderi, necesitatea acestuia rezultând din excluderea deducerii TVA-ului pentru operațiunile din aval scutite.

76. Acest lucru este ilustrat de următorul exemplu: un spital mare, care este în măsură să asigure el însuși furnizarea meselor pentru pacienții săi (prin intermediul propriului personal de

bucătărie), nu este supus TVA-ului în ceea ce privește cheltuielile cu personalul aferente acestor activități. Un spital mic, care nu este în măsură să utilizeze personalul corespunzător în acest sens, are doar două posibilități.

77. Acesta poate înșirca un terț cu furnizarea meselor. Acest lucru va genera însă TVA, atât în legătură cu cheltuielile cu materia primă, cât și în legătură cu cheltuielile cu personalul terțului, pentru personalul de buătărie al acestuia. Această sarcină de TVA este definitivă la nivelul spitalului (ca urmare a prestațiilor din aval scutite, nu există niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – a se vedea articolele 168 și 169 din Directiva TVA). Prin urmare, acesta trebuie să suporte costuri mai ridicate decât concurentul, pentru a putea oferi aceleași servicii. Acesta este un dezavantaj concurențial, care rezultă în principal din dimensiunea întreprinderii.

78. Or, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA permite evitarea acestui dezavantaj concurențial. Astfel, spitalul menționat se poate asocia, pentru a constitui un grup, cu un alt spital. Acest grup recrutează personalul care, ulterior, este suficient utilizat de cei doi membri și asigură furnizarea meselor pentru ambele spitale. Cheltuielile aferente sunt repartizate între cele două spitale. Întrucât prestarea furnizată de grup în favoarea membrilor săi este scutită, cheltuielile cu personalul nu mai sunt în acest caz supuse TVA (pentru cheltuielile cu materia primă se poartă aceeași sarcină TVA). Dezavantajul concurențial suferit de cele două spitale mai mici în raport cu concurentul (mai mare) ar fi astfel eliminat.

79. Dacă însă, prin această scutire, se compensează un dezavantaj concurențial, atunci, în mod normal, acordarea unei scutiri nu poate conduce totodată la o denaturare a concurenței sau să dea naștere unui risc de denaturare a concurenței. Astfel, condiția privind concurența prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este oarecum ciudată și, în definitiv, nu are un sens clar(20).

2. Cerința unei interpretări restrictive a condiției referitoare la denaturarea concurenței

80. Pentru acest motiv, considerăm că este obligatorie o interpretare restrictivă, pentru a nu lăsa fără obiect scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

81. La aceeași concluzie se ajunge în cazul în care lipsa denaturării concurenței este înțeleasă ca o excepție de la scutirea prevăzută, în principiu, la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, din moment ce, potrivit Curții, o derogare sau o excepție de la o regulă generală este de strictă interpretare(21).

82. Cu toate acestea, dacă lipsa denaturării concurenței ar fi considerată o excepție de la scutirea fiscală, iar aceasta ar fi considerată, la rândul său, o excepție de la obligația fiscală de principiu(22), s-ar putea reține de asemenea o derogare de la o excepție. O astfel de derogare de la o excepție ar putea fi interpretată fie în sens foarte restrictiv (ca excepție de strictă interpretare de la o excepție), fie în sens foarte larg (ca derogare de la o excepție de strictă interpretare).

83. Independent de acest aspect, în speță această „derogare de la o excepție” ar trebui să fie interpretată în sens restrictiv. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, interpretarea trebuie să fie totuși în conformitate cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele neutralității fiscale. În special, termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 nu trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva de efecte aceste scutiri(23).

84. Or, aceasta ar fi situa?ia dac? existen?a unei denatur?ri a concuren?ei ar fi prezumat? cu prea mare u?urin??. În concluzie, acest lucru este convergent cu interpretarea teleologic?, restrictiv? a condi?iei privind lipsa unei „denatur?ri a concuren?ei” amintit? anterior (punctul 80).

85. Un punct de plecare pentru o astfel de interpretare restrictiv? îl ofer? deja jurispruden?a Cur?ii, potrivit c?reia constatarea denatur?rii concuren?ei presupune existen?a unui risc real ca scutirea s? provoace prin ea îns??i, imediat sau în viitor, denatur?ri ale concuren?ei(24). Astfel, denaturarea concuren?ei se refer? la scutirea prest?rilor grupului(25). Aceast? scutire împiedic? ter?ii s? poat? furniza aceste servicii la acela?i pre? membrilor grupului [r?spuns la întrebarea 2 litera (a), care face superfluu r?spunsul la întrebarea 2 litera (b)].

86. ?inând seama de interpretarea restrictiv? care trebuie dat? condi?iei privind lipsa denatur?rii concuren?ei, o astfel de denaturare a concuren?ei nu poate fi justificat? numai de existen?a unei pie?e comerciale. Acest lucru ar conduce *ad absurdum* ideea care st? la baza articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Potrivit acesteia, posibilitatea de a evita dezavantajul concuren?ial fa?? de concuren?i mai importan?i (a se vedea, în acest sens, punctul 75 de mai sus) ar trebui s? poat? fi evitat? tocmai printr?o cooperare cu alte întreprinderi [r?spunsul la întrebarea 2 litera (g)].

87. În cazul în care grupul ar putea fi stabilit într?un stat ter?, ar trebui – pentru o abordare consecvent? – ca denatur?rile concuren?ei generate de prest?rile efectuate de acesta la nivel na?ional s? fie examinate de asemenea în leg?tur? cu al?i prestatori de servicii, din statul ter? în care este stabilit grupul. Intermediarii str?ini din interiorul ?i din exteriorul Regatului Unit ar avea un dezavantaj concuren?ial ?i nu ar putea furniza colegiilor interna?ionale din Regatul Unit presta?ii identice, presta?iile lor fiind grevate de costul TVA?ului aplicabil în Regatul Unit [r?spunsul la întrebarea 2 litera (d)].

88. Astfel, pentru a stabili existen?a unei denatur?ri a concuren?ei, ar trebui s? se examineze dac? grupul se poate baza pe clientela constituit? din membrii s?i ?i în absen?a scutirii fiscale(26). În cazul în care serviciile furnizate de grup sunt adaptate nevoilor membrilor, astfel încât grupul poate fi sigur c? ace?tia din urm? achizi?ioneaz? aceste servicii, exist?, în principiu, o ac?iune cooperativ? (punctul 75 ?i urm?toarele de mai sus, în prezentele concluzii), care ar trebui s? fie scutit? în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [r?spunsul la întrebarea 2 litera (c)].

89. Membrii unui grup se asociaz? de regul? doar atunci când au certitudinea c? membrii grupului vor achizi?iona în mod efectiv presta?iile grupului („garan?ia achizi?iei”). A?adar, se poate în principiu considera c? constituirea unui grup nu determin? o denaturare a concuren?ei în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

90. ?inând seama de finalitatea scutirii fiscale (prevenirea unui dezavantaj concuren?ial), condi?ia privind denaturarea concuren?ei poate avea ca scop, în opinia noastr?, numai evitarea abuzurilor (a se vedea în acest sens articolul 131 din Directiva TVA). Astfel, aceasta urm?re?te, în definitiv, doar s? asigure c? scutirea nu este aplicat? contrar scopului acesteia. Când exist? o astfel de aplicare contrar? scopului, se poate stabili numai pe baza unor indicii.

91. Având în vedere finalitatea condi?iei care urm?re?te, în principal, evitarea abuzurilor, revine administra?iei fiscale sarcina probei(27) în ceea ce prive?te existen?a unui abuz care trebuie evitat, respectiv a indiciilor unui asemenea abuz [r?spunsul la întrebarea 2 litera (e)]. În aceast? privin??, nicio dispozi?ie a dreptului Uniunii nu impune administra?iei fiscale obliga?ia de a ob?ine o expertiz? referitoare la pie?ele unor ??ri ter?e. Modul în care autorit??ile fiscale îndeplinesc sarcina probei care le revine nu este o chestiune de drept al Uniunii, ci una de drept procedural

fiscal național [răspunsul la întrebarea 2 litera (f)].

3. **Indicii ale unei denaturări a concurenței**

92. Un indiciu pentru o aplicare contrară scopului a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi, de exemplu, faptul că grupul prestează, într-o măsură semnificativă, aceleași servicii cu titlu oneros către clienți care nu sunt membri ai grupului și, astfel, acționează pe piață – utilizând efectele de sinergie – în principal în calitate de concurent și mai puțin în calitate de grup cooperativ. În speță, ar putea exista, în anumite împrejurări, un risc real de denaturare a concurenței, având în vedere furnizorii terți menționați anterior.

93. De asemenea, poate constitui un indiciu faptul că grupul nu prestează servicii adaptate de acesta la nevoile membrilor săi, ci doar vinde servicii pe care le-a achiziționat la rândul său. Acestea ar putea fi oferite în mod direct de alții și cumpărate de la aceștia. Și în acest caz furnizorii terți ar fi excluși de pe piața respectivă. Acest lucru ar putea fi, în acest caz, admis parțial, în anumite condiții, întrucât prestările de servicii efectuate de grup par să fi constat, în mare parte, în simpla transmitere către membrii săi a unor servicii achiziționate de la terți (agenți etc.).

94. O astfel de achiziție de servicii și transmiterea fărâmoșnică a serviciilor achiziționate sunt contrare de asemenea caracterului scutirii, astfel cum a fost stabilit mai sus. Aceasta nu urmărește optimizarea simplă achiziției de servicii și a revânzării, ci să permită unor operatori mai mici să acționeze în mod cooperativ, pentru a compensa un dezavantaj concurențial în raport cu alți concurenți care furnizează ei înșiși aceste servicii (a se vedea punctul 75 și următoarele din prezentele concluzii).

95. Or, în cazul unei achiziții de servicii pure și al transmiterii fărâmoșnice a acestora, prestarea de servicii proprie a grupului lipsește. Prin urmare, nu există un dezavantaj concurențial în raport cu concurenții care achiziționează ei înșiși serviciile, deoarece acestea sunt grevate de același TVA. Situația ar fi diferită dacă grupul creează o valoare adăugată autonomă. Aceasta ar fi situația, de exemplu, în cazul în care agenții ar fi fost ei înșiși angajați de grup, astfel încât grupul să presteze el însuși serviciile de intermediere. În acest caz, ar fi de asemenea prezent elementul de cooperare, care stă la baza scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

96. Un alt indiciu poate fi faptul că scopul principal este doar optimizarea TVA-ului aferent intrărilor, iar nu cooperarea reciprocă în vederea evitării unui dezavantaj concurențial. Se poate considera că există o optimizare a TVA-ului aferent intrărilor în cazul creării unui avantaj concurențial prin transferul plătitorilor externe încasate pentru prestații unui grup dintr-un stat a cărui cotă de TVA este foarte redusă sau chiar inexistentă. Și această situație este foarte probabilă în speță.

97. Însă, în definitiv, este de competența instanței de trimitere să aprecieze acest aspect.

C. **Cu titlu subsidiar: raportul cu impozitarea la nivel de grup prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA (a treia și a patra întrebare)**

98. În ipoteza în care Curtea ar concluziona că și un grup dintr-un stat terț este vizat de scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, și în ipoteza în care instanța de trimitere ar concluziona, în pofida indiciilor existente, în sensul lipsei unei denaturări a concurenței, este necesar să se mai răspundă la a treia și la a patra întrebare.

99. Aceste două întrebări privesc raportul dintre articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva

TVA și posibilitatea impozitării la nivel de grup, prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA. De această posibilitate a făcut uz Regatul Unit. În mod concret, se pune problema dacă și în ce condiții membrii unui grup TVA (articolul 11 din Directiva TVA) pot fi simultan membri ai unui grup [articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA].

100. În această privință, Comisia și Regatul Unit sunt de acord cu privire la faptul că numai prestațiile furnizate de un grup membrilor săi independenți sunt scutite de la plata impozitului. Existența unui grup TVA ar împiedica efectuarea unor prestări către membrii grupului, întrucât aceștia din urmă și-ar pierde autonomia ca urmare a normelor privind grupul TVA. În măsura în care toate colegiile internaționale – care au constituit KPS – ar face parte dintr-un grup TVA, nu ar mai exista membri ai grupului, ci numai un singur membru.

101. Aceasta este o abordare foarte formală, pe care nu o considerăm corectă, astfel cum am arătat deja anterior (punctul 34 și următoarele). În plus, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se referă la un grup „de persoane”. Or, persoanele independente din punctul de vedere al dreptului civil rămân persoane, chiar dacă intră în domeniul de aplicare al unui grup TVA. Pe de altă parte, directiva utilizează noțiunea de „grupuri independente”, iar nu pe cea de „grupuri de persoane independente”, astfel cum arată în mod întemeiat KIC în observațiile sale scrise.

102. Independența se referă, așadar, numai la grup, iar nu la membrii grupului. În speță, este cert că ficțiunea lipsei de independență a grupului (pentru KPS), prin intermediul unei impozitări la nivel de grup, nu poate fi aplicată. Articolul 11 din Directiva TVA exclude în mod expres existența unui efect transfrontalier.

103. În concordanță cu cele susținute de KIC și contrar celor susținute de Comisie în ședință, noțiunea de „persoană” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu trebuie interpretată, în sensul larg, ca „persoană impozabilă”, și cu atât mai puțin ca persoana impozabilă extinsă prin intermediul unei ficțiuni, prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA. Acest lucru este evident chiar din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Astfel, acesta din urmă menționează de asemenea, în mod explicit, persoanele care desfășoară o activitate pentru care nu au calitatea de „persoane impozabile”. În consecință, pot fi avute în vedere, în calitate de membre ale unui grup, și persoane neimpozabile.

104. În această privință, crearea unui grup TVA cu ficțiunea unei singure persoane impozabile prin aplicarea articolului 11 din Directiva TVA (mai multe persoane care pot fi considerate „persoană impozabilă unică”) nu împiedică, ca atare, existența unui grup de persoane. Aceasta nici nu exclude nici ca grupul să efectueze prestări de servicii către membrii săi.

105. Acest lucru devine clar dacă exemplul menționat anterior (punctul 76 și următoarele) este puțin modificat. Un alt spital mai mic (C) se asociază cu spitalele A și B într-un grup (Z) în interiorul unui stat membru, care preia furnizarea meselor pacienților. Cu toate acestea, A este cumpărat ulterior de X și face parte în prezent dintr-un grup TVA al cărui șef (în Regatul Unit, membrul reprezentativ) este X. Z continuă să efectueze prestări de servicii către A, B și C, a căror independență în temeiul normelor privind societățile comerciale nu este afectată de regimul prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA.

106. Este puțin probabil că scutirea serviciilor furnizate de Z lui A ar trebui să depindă, de fapt, de faptul că, din punctul de vedere al TVA-ului, aceste servicii sunt considerate în prezent ca fiind prestate de X, iar X, din punct de vedere formal, nu face parte din grup. Sensul și obiectivul impozitării la nivel de grup este – astfel cum s-a arătat mai sus (punctele 38 și 39) – acela de a realiza o simplificare administrativă, iar nu de a condiționa scutirea unui grup de structura ulterioară a membrilor săi în temeiul normelor de drept al societăților și de existența unui regim

de impozitare la nivel de grup.

107. Necesitatea unei cooperări neutre din punctul de vedere al TVA-ului între A, B și C nu dispune nici ca urmare a faptului că A face parte în prezent din grupul TVA al lui X. Acest din urmă fapt nu a modificat în niciun fel dezavantajul concurențial suferit de A, de B și de C în comparație cu un concurent important.

108. Așadar, contrar opiniilor Comisiei și Regatului Unit, în principiu, cele două „regimuri” (impozitarea la nivel de grup și scutirea fiscală a prestațiilor unui grup) nu se exclud. Acestea trebuie doar să fie coordonate între ele.

109. Numai în măsura în care membrii grupului sunt persoane care fac parte, toate, din același grup TVA, articolul 11 constituie o *lex specialis* a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Impozitarea la nivel de grup, prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA, este dispoziția mai largă, întrucât nu impozitează nicio prestație în interiorul grupului. În schimb, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scutește numai prestațiile efectuate de grup către membri săi (iar nu în sens invers sau între membri). Prin urmare, aceasta restrânge domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

110. Faptul că anumiți membri ai grupului fac de asemenea parte dintr-un grup TVA în Regatul Unit nu se opune, așadar, aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

VI. Concluzie

111. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de First-Tier Tribunal (Tribunalul de Primă Instanță, Regatul Unit) după cum urmează:

„1) Norma privind scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se extinde la un grup stabilit într-un stat terț.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea prestațiilor de servicii furnizate de un grup membrilor săi în schimbul rambursării exacte a plății lor din cheltuielile comune nu determină, în principiu, o denaturare a concurenței, cu excepția cazului în care este aplicată contrar scopului acesteia.

Pot constitui indicii ale unei utilizări contrare scopului, de exemplu:

(1) faptul că grupul prestează, într-o măsură semnificativă, aceleași servicii cu titlu oneros către clienți care nu sunt membri ai grupului și, astfel, acționează pe piață în principal în calitate de concurent și mai puțin în calitate de grup cooperativ;

(2) faptul că grupul nu prestează servicii adaptate de acesta la nevoile membrilor săi, ci doar transmite servicii pe care le-a achiziționat la rândul său;

(3) faptul că scopul principal este doar optimizarea TVA-ului aferent intrărilor, iar nu cooperarea reciprocă în vederea evitării unui dezavantaj concurențial.

Pentru demonstrarea acestor indicii, sarcina probei revine administrației fiscale. Aceasta nu este, însă, obligată, de dreptul Uniunii, să dispună efectuarea unei expertize specifice sau a unui studiu similar. Revine însă, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a aprecia aceste indicii.

3) Faptul că anumiți membri ai grupului fac, de asemenea, parte dintr-un grup TVA nu se

opune aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Cu toate acestea, există o prioritate a dispoziției mai largi, cea privind impozitarea la nivel de grup prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA. Pentru acest motiv, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplică atunci când toți membrii grupului fac parte din unul și același grup TVA.”

1 Limba originală: germană

2 Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721) și Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7.

4 A se vedea, referitor la această consecință juridică printre altele Hotărârea din 14 februarie 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punctul 45).

5 A se vedea expunerea de motive referitoare la articolul 4 alineatul (4) de la pagina 4 din Propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM(73) 950 final.

6 Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schifffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 40), Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37), și Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctele 47 și 48).

7 A se vedea concluziile noastre prezentate în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 36 și urm.), și în cauza DNB Bank (C-326/15, EU:C:2017:145, punctul 45 și urm.).

8 Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), și Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 A se alege directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

10 Potrivit considerentului (3), odată cu adoptarea Directivei TVA au fost reformate doar structura și formularea, fără să trebuiască să fie operate modificări pe fond în legislația existentă. Totuși, modificările pe fond operate sunt enumerate exhaustiv în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a directivei. În ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, nu există nicio mențiune referitoare la modificarea conținutului normativ.

11 Un model de optimizare fiscală comparabil rezultă atunci când, în cadrul Uniunii Europene, este ales ca sediu al grupului statul membru a cărui cotă de TVA este cea mai mică.

12 Referitor la această justificare, a se vedea printre altele Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 45 și 46), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 48), Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 47), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 60).

13 De asemenea, ca opinie contrară, a se vedea Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*

, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, nr. 1, iulie 2012, p. 61 (70 și urm.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, pp. 114–120; a se vedea, cu detalii, de asemenea Stadie, H. în Rau/Dürwächter, *UStG*, capitolul 2 nota 812 și urm. (Ediția a 174-a - octombrie 2017).

Alt punct de vedere: 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, p. 34 (41).

14 A se vedea punctul 56 și urm. din observațiile scrise.

15 Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 49 și urm.).

16 Acest lucru este vizibil atunci când, într-o țară este efectuată deducerea TVA-ului grupului, deoarece este refuzat scutirea întrucât se prezumă că s-au produs denaturări ale concurenței. În schimb, datorită taxelor inverse a membrului grupului în statul membru al beneficiarului prestației, scutirea va fi acordată, deoarece aici nu se prezumă nicio denaturare a concurenței.

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 36), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 56), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 118).

18 Concluziile noastre în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 20 și urm.) și în cauza DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punctul 51).

19 A se vedea punctul 11 din Observații.

20 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 125 și urm.) – „trebuie să se constate că aceasta [piața] se prezintă într-un mod ciudat”. A se vedea de asemenea pentru comparație concluziile noastre prezentate în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 67).

21 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punctul 22 și jurisprudența citată).

A se vedea de asemenea în ceea ce privește scutirile fiscale prevăzute de Directiva TVA Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 30), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 49), și Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 34 și jurisprudența citată).

22 În mod expres, în ceea ce privește normele de scutire prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, a se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 30).

23 Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 30), Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 50), Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 25), Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05,

EU:C:2007:343, punctul 16), și Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47).

24 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 48), și Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 64).

25 Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 47).

26 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 59), și concluziile avocatului general Mischo în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 131 și urm.).

27 Referitor la sarcina probei cu privire la existența unei practici abuzive în dreptul TVA-ului, a se vedea, ilustrativ, Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punctele 35 și 38).