

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 23. aprila 2020(1)

Zadeva C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (senat za davčne spore), Združeno kraljestvo))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – člen 132(1)(f) – Storitve, ki jih neodvisna skupina za delitev stroškov opravi za svoje članke – Ozemeljska veljavnost – Skupina za delitev stroškov s sedežem v tretji državi – Pojem izkrivljanja konkurence – Razmerje do obdavčitve skupine za DDV (člen 11)“

I. Uvod

1. Obravnavani postopek ponovno zadeva oprostitve tako imenovanih skupin za delitev stroškov (člen 132(1)(f) Direktive o DDV), ki je bila v zadnjem času večkrat predmet sodne prakse Sodišča. (2) Ta določba določa oprostitve za storitve skupine, ki jih ta opravi za svoje članke, če od svojih članov zahteva samo natančno povrnitev stroškov teh storitev (tako imenovana Cost Sharing Group; v nadaljevanju: skupina za delitev stroškov – predložitveno sodišče jo v nadaljevanju označuje tudi CSG).

2. Posebnost obravnavanega primera je v tem, da je skupina za delitev stroškov v Hongkongu, torej v tretji državi, medtem ko so njeni člani odvisne družbe skupine družb, ki imajo vse sedež v Združenem kraljestvu. Skoraj vsi ti člani tvorijo z drugimi odvisnimi družbami skupine družb v Združenem kraljestvu skupino za DDV v skladu s členom 11 Direktive o DDV. Zato je sedaj treba razjasniti, ali ima člen 132(1)(f) Direktive o DDV tudi omejen učinek in obsega skupine za delitev stroškov v tretjih državah. Če je odgovor na to pritrdilen, je treba razjasniti razmerje te oprostitve do obdavčitve skupine za DDV, katere posledica je prav tako, da storitve znotraj take skupine niso obdavčene.

3. Zlasti prvo vprašanje je z ekonomskega vidika zelo pomembno. Izbrani model prek tretje države, ki ne pozna DDV – kakor v obravnavanem primeru – skupini za delitev stroškov omogoča,

da skoraj vse storitve prejme brez obremenitve z DDV in jih nato oproščene davka posreduje naprej svojim članom v Združenem kraljestvu. Če ti člani – tako kot v obravnavanem primeru – niso upravičeni do odbitka, iz tega izhaja velik potencial za prihranek davka.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije določajo členi 11, 131 in 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).(3)

5. Člen 11(1) Direktive o DDV državam članicam omogoča:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu ‚odbor za DDV‘) lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.“

6. Člen 131 Direktive o DDV za oprostitve na splošno določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

7. Države članice v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV v poglavju 2 o oprostitvah za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostijo naslednje transakcije:

„Storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitvev povzročila izkrivljanje konkurence“.

B. Pravo Združenega kraljestva

8. Oprostitve skupin za delitev stroškov je v nacionalno zakonodajo prenesena s skupino 16 v prilogi 9 k Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, Združeno kraljestvo, VATA 1994). V skladu s tem so oproščene:

„Točka 1

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

(a) vsaka od teh oseb je oseba, ki opravlja dejavnost (v nadaljevanju: upoštevna dejavnost), ki je oproščena DDV ali v zvezi s katero oseba ni davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive Sveta 2006/112/ES,

(b) storitve, ki se opravljajo za člane skupine, so neposredno namenjene opravljanju njihove dejavnosti,

(c) skupina od svojih članov zahteva samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in

(d) ni verjetno, da bi oprostitvev povzročila izkrivljanje konkurence“.

9. Člen 43 temelji na členu 11(1) Direktive o DDV in zadeva skupine za DDV. V njem je določeno:

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

- (a) se vsaka dobava blaga ali storitev člana skupine za druge član skupine ne upošteva; in
- (b) vsaka dobava, za katero se ne uporabi točka (a) zgoraj, in gre za dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi član skupine ali se opravi zanj, se obravnava kot dobava, ki jo opravi član, ki je predstavnik skupine, ali ki je opravljena zanj; in
- (c) vsak DDV, ki ga plača ali ga mora plačati član skupine za pridobitev blaga iz druge države članice ali za uvoz blaga iz države, ki ni država članica, se obravnava kot DDV, ki ga je plačal ali ga mora plačati član, ki je predstavnik skupine, blago pa se obravnava, kot da ga je:
 - (i) v primeru blaga, pridobljenega iz druge države članice, v smislu člena 73(7), in
 - (ii) v primeru blaga, uvoženega iz države, ki ni država članica, v tem smislu in v smislu člena 38

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

10. Člen 43(1AA) določa:

„Če

- (a) je v smislu katere koli določbe tega zakona ali določbe, ki je v skladu s tem zakonom (v nadaljevanju: upoštevana določba), pomembno, ali je oseba, ki opravi dobavo oziroma ki ji je dobava opravljena, ali oseba, ki je blago pridobila ali uvozila, oseba z določenimi značilnostmi,
- (b) točka (b) ali (c) odstavka 1 zgoraj velja za katero koli dobavo, pridobitev ali uvoz in
- (c) obstaja razlika, ki bi bila pomembna za upošteвне določbe, med:
 - (i) opisom, ki velja za člana, ki je predstavnik skupine, in
 - (ii) opisom, ki velja za pravno osebo, za katero (razen v tem členu) bi se v smislu tega zakona štelo, da opravlja dobavo, pridobitev ali uvoz oziroma, odvisno od primera, da je oseba, za katero je dobava opravljena,

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

11. Člen 43(1AB) pa določa:

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

III. Dejansko stanje

12. Pritožnica v postopku v glavni stvari, družba Kaplan International Colleges UK Limited (v nadaljevanju: KIC), deluje kot holdinška družba drugih družb v skupini Kaplan, ki opravlja

izobraževalne storitve. V Združenem kraljestvu ima več odvisnih družb. Te v Združenem kraljestvu v sodelovanju z univerzami Združenega kraljestva vodijo visokošolski kolidž (v nadaljevanju: mednarodni kolidži).

13. Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: HMRC) je družbi KIC potrdila, da so odvisne družbe kot „kolidži univerze“ trenutno upravičene, da izobraževalne storitve, ki jih opravljajo za študente, obravnavajo kot oproščene DDV.

14. Vsi mednarodni kolidži so v stoddotni lasti družbe KIC, razen University of York International Pathway College (v nadaljevanju: UYIPC), v kateri ima University of York večinski delež (55 %).

15. Vsak mednarodni kolidž družbe KIC ima svojo vodstveno in upravno strukturo. Partnerska univerza za vsak mednarodni kolidž odobri izobraževalne programe. Mednarodni kolidži pridobijo 85 % svojih študentov prek mreže 500 posrednikov za pridobivanje študentov (v nadaljevanju: posredniki), ki je zastopana v 70 državah. Nobeden od posrednikov ne opravlja svojih storitev izključno za skupino Kaplan. Delajo lahko tudi za neposredne tekmece mednarodnih kolidžev ter neposredno za univerze. Posredniki v zameno za svoje storitve prejmejo provizijo. Pri tem je družba KIC svoje posrednike podpirala s številnimi predstavništvi na nekaterih svojih ključnih trgih, vključno s Kitajsko, Hongkongom, Indijo in Nigerijo. Predstavništva so posrednikom nudila operativno podporo, vključno z marketinškim gradivom, usposabljanjem v zvezi z institucijami in študiji, ki se tržijo, postopki vpisa ter ugotavljanja skladnosti, in tako dalje.

16. Do oktobra 2014 so bili posredniki v neposrednem pogodbenem razmerju z družbo KIC v Združenem kraljestvu. Do oktobra 2014 je bilo treba za storitve, ki so jih opravili posredniki in predstavništva, zaradi kraja opravljanja storitev v Združenem kraljestvu plačati tudi tamkajšnji DDV. Zaradi s tem povezanega mehanizma obrnjene davčne obveznosti, v okviru katerega se davni dolg prevaля na prejemnika, je ta DDV dolgovala družba KIC. Ker družba KIC zaradi lastnih oproščenih transakcij ni upravičena do odbitka, je bila ta obremenitev z DDV dokončna.

17. Mednarodni kolidži (med njimi UYIPC) so oktobra 2014 ustanovili družbo Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (v nadaljevanju: KPS). KPS je kapitalska družba s sedežem v Hongkongu. Tako je posredni delež družbe KIC v družbi KPS skoraj 94 %, medtem ko je preostali kapital družbe posredno v rokah University of York, in sicer prek njenega večinskega deleža v UYIPC. Družba KIC sama ni član skupine za delitev stroškov (KPS).

18. Po ustanovitvi družbe KPS družba KIC še naprej posluje prek mreže lokalnih predstavništev in posrednikov, ki so tretje osebe. Lokalna predstavništva in posredniki, ki so tretje osebe, pa imajo sedaj pogodbeno razmerja le še z družbo KPS. Od leta 2014 so tako mreža predstavništev kot tudi neodvisni posredniki opravljali svoje storitve pridobivanja študentov za družbo KPS.

19. Učinki tega so na vstopni strani ti: kraj opravljanja teh storitev sedaj ni več v Združenem kraljestvu, temveč bi bil – če bi v Hongkongu veljala enaka zakonodaja o DDV kakor v Uniji – v Hongkongu. V tem primeru bi storitve zajel tamkajšnji DDV, če bi obstajal. Vendar ne obstaja. Družba KPS v tem pogledu storitve v Hongkongu prejema brez obremenitve z DDV.

20. KPS na izstopni strani za nečlane ne opravlja tako rekoč nobenih storitev. Družba KPS je na koncu prevzela naloge, ki jih je pred tem opravljal družba KIC v Londonu (Združeno kraljestvo). Družba KPS je poleg tega odgovorna za vodenje mreže predstavništev po vsem svetu.

21. Predložitveno sodišče meni, da obstajajo tri vrste storitev, ki jih sedaj družba KPS opravlja

za družbo KIC: prvi?, storitve, ki jih za družbo KPS opravijo posredniki, drugi?, storitve, ki jih za družbo KPS opravijo predstavništva, in tretji?, storitve družbe KPS, katerih predmet so zadeve, kot je skladnost, skupaj z drugimi, zgoraj omenjenimi dejavnostmi, kot je zagotavljanje podpore posrednikom.

22. Družba KIC je predložitvenemu sodišču predložila dokaze, da si mednarodni kolidži niso prizadevali za to, da bi storitve pridobivanja študentov prejeli od drugih družb kot pa družbe KPS. Druga?e povedano: skupina za delitev stroškov je povsem prepri?ana, da bodo njeni ?lani odjemalci njenih storitev.

23. Družba KPS vsakemu mednarodnemu kolidžu posebej izda ra?un za zneske, ki se dolgujejo posrednikom za storitve, ki so jih opravili za dolo?en kolidž. Družba KPS vsakemu kolidžu izda ra?un tako za njene lastne storitve (na primer storitve skladnosti) kot tudi za storitve, ki jih opravijo predstavništva, in sicer na podlagi števila študentov, pridobljenih za tisti kolidž. Družba KPS pri izra?unu združi stroške in jih nato deli s številom študentov. Z izdatki za marketing, ki jih imajo posredniki, se ravna enako. Provizije posrednikov pa je mogo?e pripisati neposredno posameznim študentom in se zara?unajo kolidžu, ki ga bo študent obiskoval. Pri tem se nikjer ne zara?una DDV.

24. Posledi?no se z ustanovitvijo skupine za delitev stroškov v Hongkongu za njene ?lane v Združenem kraljestvu v celoti prihrani breme DDV v zvezi s storitvami, ki so jih posredniki in predstavništva prej opravljali za družbo KIC in sedaj za družbo KPS.

25. Glede na navedbe predložitvenega sodiš?a ni sporno, da so obstajali tehtni komercialni razlogi za ustanovitev družbe KPS v Hongkongu. Ne trdi se, da je družba KPS umetna tvorba, HMRC pa ne trdi, da bi ustanovitev družbe KPS pomenila zlorabo pravic. Prav tako ni sporno, da družba KPS za svoje ?lane, mednarodne kolidže, opravlja storitve, ki so neposredno namenjene opravljanju njihovih oproš?enih dejavnosti, in da se z metodo obra?unavanja, ki jo uporablja družba KPS, izra?una to?en znesek vra?ila deleža skupnih stroškov, ki odpade na vsakega ?lana.

26. Vsi mednarodni kolidži, razen UYIPC, pripadajo tudi skupini za DDV, pri ?emer je ?lan, ki je predstavnik te skupine, družba KIC.

27. HMRC je z odmero odlo?bo z dne 21. aprila 2017 za obdobje od oktobra 2014 do julija 2016 dolo?ila dolg DDV v višini 5.252.264 britanskih funtov (GBP) in z odmero odlo?bo z dne 22. maja 2017 za oktober 2016 dolg DDV v višini 590.000 GBP. HMRC je v obrazložitvi navedla, da za storitve, ki jih družba KIC prejme od družbe KPS, ne velja oprostitev DDV za skupine za delitev stroškov in zanje torej veljajo dolo?be o obrnjeni dav?ni obveznosti. Ker so njene transakcije pretežno oproš?ene DDV, naj se ta dav?ni dolg tudi ne bi mogel odbiti kot vstopni davek.

28. Družba KIC je proti temu odlo?bama 28. septembra 2017 vložila pritožbo.

IV. Postopek predhodnega odlo?anja

29. First?Tier Tribunal (sodiš?e prve stopnje, Združeno kraljestvo) je prekinilo postopek in Sodišču na podlagi ?lena 267 PDEU v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Kakšna je ozemeljska veljavnost oprostitve iz ?lena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES? In sicer, (i) ali se nanaša tudi na CSG, ki ima sedež v državi ?lanici, ki ni ena od držav ?lanic ?lanov CSG? In ?e je tako, (ii) ali se nanaša tudi na CSG, ki ima sedež zunaj Evropske unije?

2. ?e je oprostitev CSG na?eloma na voljo subjektu, ki ima sedež v državi ?lanici, ki ni ista država ?lanica, v kateri je eden ali ve? ?lanov CSG, in prav tako na voljo CSG s sedežem zunaj

Evropske unije, kako bi bilo treba uporabiti merilo, da ne sme biti verjetno, da bi oprostitev povzročil izkrivljanje konkurence? Zlasti:

- (a) Ali se uporabi za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na druge prejemnike podobnih storitev, ki niso člani CSG, ali pa se uporabi samo za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na potencialne alternativne ponudnike storitev članom CSG?
- (b) Če se uporabi za druge prejemnike, ali sploh obstaja resnična verjetnost izkrivljanja, če drugi prejemniki, ki niso člani CSG, lahko bodisi prosijo, da se pridružijo zadevni CSG, ali pa ustanovijo svojo CSG za podobne storitve, ali pa pridobijo enakovredne prihranke iz naslova DDV z drugimi metodami (kot je ustanovitev podružnice v zadevni državi članici ali tretji državi)?
- (c) Če se uporabi samo za druge ponudnike, ali je treba to, kako resnična je verjetnost izkrivljanja, presojati tako, da se ugotovi, ali je CSG prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje članke ne glede na to, ali je oprostitev DDV na voljo – in torej presojati glede na dostop do alternativnih ponudnikov na nacionalnem trgu, na katerem imajo sedež člani CSG? Če je tako, ali je pomembno, da je CSG prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje članke, ker so del iste skupine družb?
- (d) Ali bi bilo treba potencialno izkrivljanje presojati na nacionalni ravni v zvezi z alternativnimi ponudniki v tretji državi, v kateri ima sedež CSG?
- (e) Ali je dokazno breme v zvezi z dokazovanjem verjetnosti izkrivljanja na davčnem organu v Uniji, ki izvaja Direktivo o DDV?
- (f) Ali mora davčni organ v Uniji naročiti posebno izvedensko oceno trga v tretji državi, v kateri ima CSG sedež?
- (g) Ali je mogoče obstoj resnične verjetnosti izkrivljanja dokazati z opredelitvijo komercialnega trga v tretji državi?

3. Ali je mogoče oprostitev CSG uporabiti v okoliščinah te zadeve, kjer so člani CSG med seboj ekonomsko, finančno ali organizacijsko povezani?

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

30. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča podali družba Kaplan International Colleges UK Limited, Združeno kraljestvo in Evropska komisija, vsi pa so se tudi udeležili ustne obravnave dne 23. januarja 2020.

V. Pravna presoja

31. Skupno 11 vprašanj predložitvenega sodišča v bistvu zadeva tri tematske sklope. Prvo vprašanje zadeva ozemeljsko veljavnost določbe o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV (glej razdelek A). Drugo vprašanje z njegovimi sedmimi podvprašanji zadeva razlago elementa neizkrivljanja konkurence iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV (glej razdelek B). Tretje in četrto vprašanje zadevata razmerje med oprostitvijo skupine za delitev stroškov iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV in obdavčitvijo skupine za DDV v smislu člena 11 Direktive o DDV (glej razdelek C).

A. Ozemeljska veljavnost določbe o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV (prvo vprašanje)

32. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali se določba o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV nanaša tudi na skupino za delitev stroškov, ki ima sedež v državi članici, ki ni država članica sedeža njenih članov, in če se, ali to velja, tudi če ima skupina za delitev stroškov sedež zunaj Unije.

33. Iz predložitvene odločbe izrecno izhaja, da ima skupina za delitev stroškov (KPS) sedež v Hongkongu in torej ne v kateri od držav članic. Zato je prvi del vprašanja hipotetičen in tako ni dopusten.⁽⁴⁾ Odgovoriti je torej treba le na drugi del vprašanja. Pred obravnavo ozemeljske veljavnosti določbe (glej podrazdelek 2) pa je najprej treba ugotoviti, ali zadeva sploh spada na osebno področje uporabe (glej podrazdelek 1).

1. Pogoji: storitve, ki jih za svoje članke opravi skupina za delitev stroškov

34. Oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV zadeva namreč le storitve, ki jih skupina za delitev stroškov opravi za svoje članke. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe na eni strani izhaja, da družba KPS za družbo KIC opravlja tri različne vrste storitev (glej točko 21). Družba KIC pa ni član skupine za delitev stroškov (glej točko 17). V tem pogledu določba o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV sploh ne bi bila upoštevana.

35. Na drugi strani predložitveno sodišče poudarja, da se obračuni opravijo v razmerju do mednarodnih kolidžev. Ti so člani skupine za delitev stroškov. V četrtem vprašanju pa postane jasno, da se družba KIC v skladu z nacionalnim pravom na podlagi določbe o obdavčenju skupine za DDV, ki temelji na členu 11 Direktive o DDV, namesto kolidžev fiktivno šteje kot upoštevni prejemnik storitve. V tem pogledu so bile storitve očitno dejansko opravljene za mednarodne kolidže. Te storitve pa le zaradi nacionalne določbe o obdavčitvi skupine za DDV z vidika zakonodaje o DDV štejejo za storitve, opravljene za družbo KIC, članico predstavnic skupine za DDV.

36. V takem primeru pa se oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV – v nasprotju z mnenjem Komisije in Združenega kraljestva – naenlo lahko uporabi.

37. Kajti, prvič, opravljanje storitev za drug pravni subjekt je dejanski dogodek. Glede tega dejanskega dogodka nič ne more spremeniti možnosti iz člena 11 Direktive o DDV, da se več med seboj tesno povezanih oseb obravnava kot en davčni zavezanec. Prav tako ta obdavčitev skupine za DDV, določena z zakonodajo o DDV, ne more ničesar spremeniti glede civilnopravne samostojnosti oseb, ki so združene v skupini za DDV. Tako bi lahko bile storitve opravljene tudi za mednarodne kolidže namesto za družbo KIC, tudi če so ti bili v zadevnem trenutku del skupine za DDV.

38. Drugič, to je tudi v skladu s smislom in namenom možnosti skupine za DDV, določene v členu 11 Direktive o DDV. Smisel in namen obdavčitve skupine za DDV, določene v členu 11

Direktive o DDV, je namreč v prvi vrsti v poenostavitvi postopkov v prid davčnega zavezanca in, iz tega izhajajo, tudi finančne uprave.

39. Po eni strani ta namen izhaja že iz obrazložitve predloga Komisije za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih iz leta 1973. Tam je glede člena 4(4) Šeste direktive (ki ustreza sedanjemu členu 11 Direktive o DDV) izrecno navedeno: „Dalje, zdi se smiselno, da se v odstavku 4 izbere prožna opredelitev, ki državam članicam omogoča, da lastnosti davčnega zavezanca ne navezujejo sistematično na značilnost same pravne samostojnosti, in sicer iz razlogov poenostavitve upravnih postopkov ali pa zaradi preprečitve določenih zlorab (na primer razdelitev podjetja med več davčnih zavezancev z namenom možnosti uporabe posebne določitve).“ (5) Po drugi strani to izhaja tudi iz sodne prakse Sodišča, ki prav tako poudarja, da je namen člena 11 Direktive o DDV poenostavitev. (6)

40. Bistvo te poenostavitve upravnih postopkov v okviru obdavčitve v vseh fazah z odbitkom vstopnega davka je ta, da za storitve znotraj skupine za DDV ni treba izdajati računov (z izkazanim DDV). Poleg tega ni potrebno, da bi vsak član skupine za DDV oddal lastni davčni obračun (z obračunanim davčnim dolgom in odbitkom), saj mora edini davčni obračun oddati le „vodja“ skupine za DDV. Finančni upravi torej ni več treba voditi upravnih postopkov za več davčnih zavezancev, temveč le še za enega, ki na koncu odgovarja za davčne dolgove njegovih članov skupine za DDV.

41. Če pa je smisel in namen člena 11 Direktive o DDV v prvi vrsti poenostavitev za davčnega zavezanca in finančno upravo, tedaj se tudi določba člena 11 Direktive o DDV nanaša izključno na razmerje davčnega zavezanca (in oseb, ki so z njim tesno povezane) do finančne uprave.

42. Za potrebe finančne uprave se z vidika zakonodaje o DDV izhaja iz fikcije le enega davčnega zavezanca, ki se mu pripišejo vse transakcije skupine za DDV. Ta skupina za DDV pa navzven ne more nastopati kot samostojni pravni subjekt, torej tudi ne more – drugače, kakor sta trdila Združeno kraljestvo ali Komisija na ustni obravnavi – ustanoviti skupine za delitev stroškov v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV ali biti del take skupine. Člani skupine za delitev stroškov so tiste osebe, ki to skupino ustanovijo na podlagi svoje lastne pravne sposobnosti – v obravnavanem primeru posamezni mednarodni kolidži.

43. Zato je izguba samostojnosti v smislu zakonodaje o DDV (to pomeni v skladu s členom 11 Direktive o DDV) omejena izključno na razmerje med tesno povezanimi družbami in finančno upravo. Ta izguba nima učinka v razmerju do tretjih oseb. V večini primerov tuje podjetje sploh ni seznanjeno s tem (oziroma tega tudi ne more potrditi), ali je njegov prejemnik storitve del skupine za DDV ali ne. Zato mora na primer izvajalec na račun v skladu s členom 226, točka 5, Direktive o DDV kot prejemnika storitve navesti svojega pogodbenega partnerja in ne njemu nepoznane skupine za DDV ali člana, ki je predstavnik te skupine.

44. Zato je treba razlikovati: če je družba KPS kakršne koli storitve prvotno opravila za družbo KIC, ki jih je ta uporabila zase ali morebiti posredovala naprej tretjim osebam ali posameznim mednarodnim kolidžem, potem oprostitve v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV že vnaprej ne pride v poštev, saj družba KIC ni član skupine za delitev stroškov.

45. Položaj pa je lahko drugačen v primeru storitev, opravljenih za mednarodne kolidže, tudi če se v skladu z nacionalnim pravom glede obdavčitve skupine za DDV izhaja iz fikcije, da te kolidže predstavlja družba KIC. Te dejanske okoliščine – za koga so bile posamezne storitve dejansko opravljene – pa ne more razjasniti Sodišče, temveč le predložitveno sodišče.

46. V nadaljevanju se bo torej izhajalo iz tega – v nasprotju z navedbami predložitvenega sodišča v predložitvenem sklepu – da tam navedene tri vrste storitev (navedene zgoraj v točki 21)

niso bile opravljene za družbo KIC, temveč *dejansko* vsakič za posamezne mednarodne kolidže, ki so člani skupine za delitev stroškov (KPS). Le v tem primeru se namreč postavlja vprašanje oprostitve v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV.

2. **Skupina za delitev stroškov s sedežem v tretji državi**

47. V tem primeru je treba odločiti, ali se oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV nanaša tudi na storitve skupine za delitev stroškov s sedežem v tretji državi, ki jih ta opravi za svoje članice s sedežem v eni od držav članic. Na to vprašanje – ki sem ga izprvo obravnavala že v svojih sklepnih predlogih v zadevah Aviva in DNB Banka(7) in na katero Sodišču v svojih dosedanjih odločitvah ni bilo treba odgovoriti –(8) je treba odgovoriti nikalno, kar ustreza tudi stališču Komisije in Združenega kraljestva.

a) **Besedilo, zgodovinska in sistematična razlaga določbe**

48. Na prvi pogled pa besedilo člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne določa nobene ozemelske omejitve. Prav tako zakonodajalec veljavnosti ni, drugače kakor v drugih določbah (na primer v členu 11(1) Direktive o DDV), izrecno omejil na območje le ene države članice. Vendar pa obstajajo tudi določbe, ki izrecno izhajajo iz geografskih dejavnosti davčnega zavezanca (glej člen 148, točka e, Direktive o DDV – „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“).

49. Zato kvečjemu lahko drži, da ne eno ne drugo z besedilom ni izrecno določeno ali izključeno. Argumenta za to, da so zajete tudi skupine za delitev stroškov v tretjih državah, iz besedila ni mogoče razbrati.

50. Pogled na pred tem veljaven predpis – Šesto direktivo –(9) pojasni, zakaj v besedilu, drugače kakor v členu 11 Direktive o DDV, ni mogoče najti izrecne omejitve.

51. Prej je bila oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV določena v členu 13 Šeste direktive. Ta je v skladu z naslovom obsegal le „oprostitve na ozemlju države“. Z novo določbo pa v tem pogledu ni prišlo do vsebinske spremembe.(10) Zato se ob upoštevanju Šeste direktive lahko izhaja iz tega, da oprostitev v državi tudi obsega le storitve skupine za delitev stroškov s sedežem v državi za njene članice v državi.

52. V prid tej ožji razlagi govori tudi sistematika oprostitve v naslovu IX Direktive o DDV. V poglavjih od 1 do 3 kot pogoj ni naveden specifičen geografski dogodek. Šele poglavja od 4 do 8 in 10 vsebujejo posebne oprostitve za geografske transakcije. Če naj bi oprostitev obsegala geografske skupine za delitev stroškov, bi jo zakonodajalec verjetno določil tam.

53. Iz tega izhaja, da zakonodajalec Unije z določbo člena 132(1)(f) Direktive o DDV (prej člen 13(1)(f)) ni imel v mislih geografskih skupin za delitev stroškov – in še sploh ne takšnih v tretji državi – temveč v povezavi z „oprostitvijo na ozemlju države“ tudi „skupine za delitev stroškov v državi“.

b) **Protislovje s členom 11 Direktive o DDV**

54. Ta razlaga – torej omejitev neodvisnih skupin za delitev stroškov v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV na ozemlje ene države članice – predvsem preprečuje protislovje s členom 11 Direktive o DDV. Ta državam članicam omogoča, da „osebe s sedežem na [njihovem] ozemlju“, ki so na določen način „med seboj [...] tesno povezane“, obravnava kot enega davčnega zavezanca. Zato lahko le podjetja, ki imajo sedež v isti državi članici, tvorijo skupino v skladu s členom 11.

55. Zahteve, ki so v členu 132(1)(f) Direktive o DDV določene za oprostitev skupine za delitev stroškov, so milejše od zahtev v členu 11. Pogoj za oprostitev namreč ni tesna povezava med

podjetji. Zato bi bilo protislovno, če bi se na tej podlagi omogočila omejena oprostitve DDV, ki je na podlagi določenih strožjih pogojev ni mogoče doseči.

56. Posebej jasno to postane v obravnavanem primeru. Skupina za delitev stroškov KPS bi tu lahko bila na eno tudi del skupine za DDV družbe KIC („med seboj [...] tesno povezane“). Člen 11 Direktive o DDV pa neobdavitev izrecno omejuje na Združeno kraljestvo. Zakaj pa naj bi bilo potem možno, da se podoben rezultat (neobdavitev storitev, ki jih za svoje članke opravi skupina za delitev stroškov) doseže v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV?

57. To protislovje je mogoče odpraviti le tako, da tudi ugotovimo, da člen 132(1)(f) Direktive o DDV, tako kot ugotovimo, da člen 11 Direktive o DDV, ostanejo omejeni na eno državo članico. Pogojev za to je, da imata skupina za delitev stroškov in član, za katerega se storitve opravijo, sedež v isti državi članici.

58. Oba primera temeljita na enakem preudarku: z omejitvijo na ozemlje države se doseže, da država članica ne posega v ozemeljsko davčno pristojnost druge države članice, v kateri je obdavitev skupine za DDV dovoljena oziroma se ustrezna skupina za delitev stroškov predpostavlja, pri čemer pa druga država članica izpolnjevanje zadevnih pogojev le težko preveri. Hkrati se zagotovi, da ne pride do protislovnih odločitev različnih finančnih uprav. Glavni razlog pa bi lahko bil ta, da se s tem prepreči izkoriščanje različnih davčnih stopenj oziroma različnih davčnih sistemov. V primeru tretjih držav (vključno z njihovimi posebnimi upravnimi konvencijami) to postane povsem jasno, saj pri teh – kakor v obravnavanem primeru – ni nujno, da poznajo DDV.

c) **Obstoj različnih davčnih stopenj (problematika davčnih stopenj)**

59. Domneva omejene skupine za delitev stroškov namreč omogoča, da se precej preprosto vzpostavi model davčne optimizacije, zlasti za koncernne, ki delujejo po vsem svetu in opravljajo oproščene transakcije (to pomeni, da v okviru teh transakcij ni možen odbitek vstopnega davka). Ti morajo le s svojimi podjetji, ki delujejo v Evropi, ustanoviti skupino za delitev stroškov s sedežem v državi, v kateri je davčna stopnja najnižja ali v kateri ni DDV (tu se ponujajo Združene države Amerike ali pa tudi, kakor v obravnavanem primeru, Hongkong). Ta skupina za delitev stroškov bi nato lahko bila prejemnica vseh storitev tretjih oseb, za katere je bilo do sedaj treba plačati DDV.

60. Ker bi bil kraj opravljanja storitev potem praviloma v tej državi in ta država ne pozna DDV ali pa je njegova stopnja neznatna, taka skupina za delitev stroškov ne bi bila obremenjena z DDV ali pa bi bila ta obremenitev le neznatna. Skupina za delitev stroškov bi nato te pridobljene storitve „posredovala naprej“ svojim članom v zameno za zgolj povrnitev stroškov. Kraj opravljanja teh storitev bi sicer tedaj bil v konkretnih državah članicah. Storitve pa bi bila tam zaradi člena 132(1)(f) Direktive o DDV oproščena davka.

61. Ne glede na vprašanje, kako naj bi zadevne države članice v tem primeru lahko preverile, da ne gre za izkrivljanje konkurence, oziroma kako bi lahko preverile druge elemente (v zvezi s tem glej točko 67 spodaj in naslednje), bi se lahko z nizkimi stroški zmanjšala obremenitev z DDV znotraj koncerna.(11) Prek skupine za DDV v skladu s členom 11 Direktive o DDV (v zvezi s tem glej točko 54 zgoraj in naslednje) pa takega rezultata ne bi bilo mogoče doseči.

62. Rezultat tudi ob upoštevanju temeljnih svoboščin v tem primeru ni drugačen. Kajti tudi če bi bile v tem modelu tretjih držav uporabljive temeljne svoboščine, bi bila ozemeljska omejitev oprostitve iz člena 132(1)(f), prav tako kakor tista skupine za DDV v smislu člena 11 Direktive o DDV, utemeljena iz razlogov ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.(12) Ustrezno omejitev prav tako utemeljuje tudi zahteva glede zagotavljanja ugotovitosti davčnega nadzora. Če bi se nasprotno zastopalo stališče, da omejitev oprostitve na

ozemlje ene države?lanice krši pravo Unije, bi se posledično postavljalo vprašanje, ali ni tudi?len 11 Direktive o DDV v nasprotju s pravom Unije. Glede tega pa ne obstajajo majhni dvomi.(13)

63. ?e družba KIC meni,(14) da je tveganje izkoriš?anja razli?nih dav?nih stopenj zanemarljivo, ker oprostitvev iz ?lena 132(1)(f) Direktive o DDV obsega le dejavnosti v javnem interesu, navedene v ?lenu 132 Direktive o DDV, je to nenavadno. Na eni strani je iz vrste dejavnosti (oproš?ena dejavnost v javnem interesu) komajda mogo?e sklepati na obseg zadevne dav?ne podlage. To dovolj jasno dokazuje zanesljivo nezanemarljiv izobraževalni in zdravstveni sektor.

64. Na drugi strani je to stališ?e v nasprotju z jasno razvidno voljo zakonodajalca. Ta dejavnosti, naštete v ?lenu 132 Direktive o DDV, oproš?a le delno (glede dodane vrednosti na zadnji stopnji ustvarjanja vrednosti), ne pa v celoti.

65. ?e bi zakonodajalec želel zmanjšati vsako obremenitev z DDV za prejemnike dejavnosti, ki so v javnem interesu (na primer izobraževalne storitve ali storitve zdravstvene oskrbe), potem bi v ?lenu 169 Direktive o DDV dodal tudi dolo?bo o oprostitvi iz ?lena 132 Direktive o DDV in dopustil odbitek kljub oproš?enim izstopnim storitvam. Tega instrumenta, ki ga pozna, pa zavestno ni uporabil.

66. Zavestna odlo?itev zakonodajalca za le delno oprostitvev pa je na koncu v celoti spodkopana z obliko, ki jo je izbrala družba KIC (ustanovitev skupine za delitev stroškov v tretji državi, ki nima sistema DDV).

d) **Presoja neizkrivljanja konkurence**

67. Tudi dejstvo, da oprostitvev iz ?lena 132(1)(f) Direktive o DDV glede na njeno besedilo ne sme povzro?iti izkrivljanja konkurence, kar bi morala biti zmožna preveriti nacionalna finan?na uprava, govori za ozemeljsko omejitev oprostitve. To vsekakor izklju?uje skupino za delitev stroškov v tretji državi.

68. Le malo verjetno je, da bi finan?ne uprave lahko ?ezmejno presojale obstoj izkrivljanja konkurence v razli?nih državah, zlasti v tretjih državah (kakor v obravnavanem primeru v Hongkongu). V tem pogledu je mogo?e izhodiš?e Sodiš?a v sodbi Isle of Wight Council glede ?lena 13 Direktive o DDV(15) prenesti na ?len 132(1)(f) Direktive o DDV.

69. Sodiš?e je tam poudarilo težavnost ugotavljanja izkrivljanja konkurence na trgih, ki ne sovpadajo s krajevno pristojnostjo lokalnih organov. Tak položaj naj bi lahko ogrožal na?eli dav?ne nevtralnosti in pravne varnosti. To še toliko bolj velja v položajih, ki vklju?ujejo tretje države.

70. Upoštevati je treba tudi dejstvo, da se mora v skladu s ?lenom 131 Direktive o DDV zagotoviti pravilna in enostavna uporaba ?lena 132 Direktive o DDV. Zadnje pa je *de facto* izklju?eno, ?e bi moral finan?ni organ presojati izkrivljanje konkurence na globalni ravni oziroma ?e bi ve? finan?nih organov opravilo razli?ne – morebiti med seboj nasprotujo?e si – presoje. Zadnje bi izkrivljanje konkurence ravno povzro?alo.(16) V tem pogledu tudi ob?utne prakti?ne težave pri uporabi in nadzoru govorijo proti vklju?itvi skupin za delitev stroškov, ki imajo sedež v tretjih državah.

3. **Sklep**

71. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV je treba na koncu razlagati tako, da se oprostitev ne nanaša na storitve skupine za delitev stroškov v tretji državi. Storitve, ki jih družba KPS opravi za mednarodne kolidže, torej niso oproščene, zato na preostala vprašanja predložitvenega sodišča ni treba odgovoriti.

B. Podredno: razlaga elementa, da ni prišlo do „izkrivljanja konkurence“ (drugo vprašanje)

72. Če bo Sodišče nasprotno menilo, da se člen 132(1)(f) Direktive o DDV nanaša tudi na skupine za delitev stroškov s sedežem v tretji državi, je treba obravnavati še ostala vprašanja predložitvenega sodišča.

73. Vseh sedem podvprašanj, postavljenih v okviru drugega vprašanja, je odvisnih od tega, po katerih merilih je treba presojati, kdaj gre za izkrivljanje konkurence v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ki v bistvu priznava oprostitev vendarle spet izključuje.

74. V delu, v katerem predložitveno sodišče prosi za presojo v zvezi s skupino za delitev stroškov v drugi državi članici, je vprašanje – kakor je že bilo navedeno (točka 33) – hipotetično in zato ni dopustno. Drugo vprašanje je treba obravnavati le v delu, v katerem se nanaša na skupino za delitev stroškov s sedežem v tretji državi.

1. Namen določbe

75. Kakor je Sodišče že odločilo⁽¹⁷⁾ in sem tudi že sama navedla drugje,⁽¹⁸⁾ naj bi se s členom 132(1)(f) Direktive o DDV izravnal konkurenčno manj ugoden položaj manjših podjetij v primerjavi z večjim konkurentom. Ta lahko storitve skupine za delitev stroškov prejme prek lastnih zaposlenih ali v okviru skupine za DDV prek tesno povezane družbe. Kot pravilno navaja Komisija,⁽¹⁹⁾ naj bi se s členom 132(1)(f) Direktive o DDV zagotovila enaka obravnava velikih in manjših podjetij z vidika zakonodaje o DDV, ta potreba pa izhaja iz izključitve odbitka vstopnega davka za oproščene izstopne transakcije.

76. To ponazarja ta primer: velika bolnišnica, ki lahko oskrbo svojih bolnikov s hrano zagotovi sama (prek lastnega kuhinjskega osebja), za pri tem nastale stroške za osebje ne nosi bremena DDV. Majhna bolnišnica, ki si takega osebja ne more privoščiti, ima sedaj dve možnosti.

77. Oskrbo s prehrano lahko naroči pri tretji osebi. Pri tem bo nastala obveznost plačila DDV in sicer tako za stvarne stroške kakor tudi za stroške tretje osebe za njeno kuhinjsko osebje. Ta obremenitev z DDV je na ravni bolnišnice dokončna (zaradi oproščenih izstopnih storitev ne obstaja pravica do odbitka – glej člena 168 in 169 Direktive o DDV). Za to, da bi lahko nudila enake storitve, mora torej računati z višjimi stroški kot konkurent. To je konkurenčno manj ugoden položaj, ki v prvi vrsti izhaja iz velikosti podjetja.

78. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV pa omogoča izognitev temu konkurenčno manj ugodnemu položaju. Navedena bolnišnica se namreč lahko poveže z neko drugo bolnišnico. Tako nastala skupina za delitev stroškov zaposli osebje, ki je potem prek obeh članov dovolj izkoriščeno in zagotavlja oskrbo s hrano za obe bolnišnici. Stroške za to si obe bolnišnici delita. Ker je storitev skupine za delitev stroškov za njena člana oproščena davka, stroški za osebje sedaj niso obremenjeni z DDV (v primeru stvarnih stroškov obremenitev z DDV ostane enaka). Konkurenčno manj ugoden položaj obeh manjših bolnišnic v primerjavi z (večjim) konkurentom bi bil s tem odpravljen.

79. Če pa je namen te oprostitve odprava konkurenčno manj ugodnega položaja, potem

priznanje oprostitev običajno ne more hkrati spet voditi do izkrivljanja konkurence oziroma povzročiti tveganje izkrivljanja konkurence. Konkurenčna klavzula iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV je v tem pogledu nekoliko neobičajna in na koncu ni preveč smiselna.(20)

2. **Zahteva restriktivne razlage elementa izkrivljanja konkurence**

80. Iz tega razloga menim, da je restriktivna razlaga nujna za to, da določba o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne bi bila razvrednotena.

81. Sklep je enak, če se neobstoj izkrivljanja konkurence razume kot izjema od oprostitve, na celoma predvidene v členu 132(1)(f) Direktive o DDV, saj je treba v skladu s stališčem Sodišča odstopanje ali izjemo od splošnega pravila razlagati ozko.(21)

82. Če pa se neobstoj izkrivljanja konkurence šteje za izjemo od oprostitve in to spet za izjemo od napolne davčne obveznosti,(22) potem bi se lahko predpostavljala tudi povratna izjema. Tako povratno izjemo bi bilo treba razlagati ali posebej ozko (kot izjemo od izjeme, ki jo je treba razlagati ozko) ali posebej široko (kot povratno izjemo od izjeme, ki jo je treba razlagati ozko).

83. Ne glede na to pa bi bilo tu treba to „povratno izjemo“ tudi razlagati ozko. V skladu s sodno prakso Sodišča mora biti namreč razlaga v skladu s cilji, ki se jim sledi z oprostitevami, in ustrezati mora zahtevam davčne nevtralnosti. Pojmi, uporabljeni za opredelitev oprostitev iz člena 132, se zlasti ne smejo razlagati tako, da oprostitevam odvzamejo njihov učinek.(23)

84. Zадnjenavedeno pa bi se zgodilo, če bi se obstoj izkrivljanja konkurence širokopotezno domneval. Na koncu je to v skladu z zgornjo (točka 80) teleološko, restriktivno razlago elementa neobstoja „izkrivljanja konkurence“.

85. Izhodišče za tako restriktivno razlago izhaja že iz sodne prakse Sodišča, v skladu s katero ugotovitev izkrivljanja konkurence zahteva, da obstaja dejansko tveganje, da bi oprostitve sama po sebi takoj ali v prihodnosti lahko povzročila izkrivljanje konkurence.(24) Izkrivljanje konkurence se pri tem nanaša na oprostitve storitev skupine za delitev stroškov.(25) Ta oprostitve onemogoča, da bi tretji ponudniki lahko te storitve po isti ceni opravljali za celane skupine za delitev stroškov (odgovor na drugo vprašanje (točka a), s čimer odgovor na drugo vprašanje (točka b) ni potreben).

86. Glede na zahtevano restriktivno razlago elementa neobstoja izkrivljanja konkurence tega ni mogoče utemeljiti zgolj z obstojem komercialnega trga. To bi idejo člena 132(1)(f) Direktive o DDV privedlo *ad absurdum*. V skladu z njo naj obstaja možnost, da se konkurenčno manj ugoden položaj glede na večje konkurente (o tem zgoraj v točki 75) lahko prepreči ravno s sodelovanjem z drugimi podjetji (odgovor na drugo vprašanje (točka g)).

87. Če bi skupina za delitev stroškov lahko imela sedež v tretji državi, potem bi bilo treba izkrivljanje konkurence prek njenih storitev na nacionalni ravni dosledno preverjati tudi v zvezi z drugimi izvajalci storitev iz tretje države, v kateri ima skupina za delitev stroškov sedež. Tuji posredniki v in zunaj Združenega kraljestva bi bili v konkurenčno manj ugodnem položaju in za mednarodne kolizije v Združenem kraljestvu ne bi mogli opravljati enakih storitev, saj so njihove storitve dražje za znesek DDV, ki ga je treba plačati v Združenem kraljestvu (odgovor na drugo vprašanje (točka d)).

88. Pri ugotavljanju, ali gre za izkrivljanje konkurence, je pri tem treba preveriti, ali je skupina za delitev stroškov lahko prepričana, da bi njeni člani ostali njene stranke tudi tedaj, če oprostitev ne bi bilo.(26) Če so storitve skupine za delitev stroškov tako prilagojene potrebam članov, da je skupina za delitev stroškov lahko tudi prepričana, da bodo člani odjemalci teh storitev, gre na celno za sodelovanje (v zvezi s tem glej točko 75 zgoraj in naslednje), ki naj bi bilo v skladu s členom

132(1)(f) Direktive o DDV oproščeno (odgovor na drugo vprašanje (točka c)).

89. Želani skupine za delitev stroškov se namreč praviloma povežejo med seboj le tedaj, če so prepričani, da bodo želani tudi res odjemalci storitev skupine za delitev stroškov („jamstvo odjema“). Zato je načelno mogoče izhajati iz tega, da ustanovitev skupine za delitev stroškov ne povzroča izkrivljanja konkurence v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

90. Ob upoštevanju namena oprostitve (preprečitev konkurenčno manj ugodnega položaja) menim, da lahko element izkrivljanja konkurence služi le preprečevanju zlorab (glej člen 131 Direktive o DDV). Na koncu naj se s tem namreč zagotovi le, da se oprostitve ne uporablja v nasprotju z njenim namenom. Kdaj gre za tak položaj, je mogoče ugotoviti le na podlagi indicov.

91. Ob upoštevanju namena elementa, ki je primarno v preprečevanju zlorab, dokazno breme⁽²⁷⁾ za obstoj zlorabe, ki jo je treba preprečiti, oziroma za obstoj s tem povezanih indicov nosi finančna uprava (odgovor na drugo vprašanje (točka e)). Pri tem nobena določba prava Unije finančne uprave ne zavezuje, da bi morala pridobiti posebno izvedensko oceno trgov v tretjih državah. Kako nacionalne finančne uprave izvršujejo svoje dokazno breme, ni vprašanje prava Unije, temveč nacionalnega davčnega postopka (odgovor na drugo vprašanje (točka f)).

3. Indici za izkrivljanje konkurence

92. Indic za uporabo določbe o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV v nasprotju z njenim namenom je na primer lahko, da skupina za delitev stroškov enake storitve v velikem obsegu za plačilo opravlja za neželane in v tem pogledu – z izkoriščanjem učinkov sinergije – primarno na trgu nastopa kot konkurent in manj kot kooperativna skupina za delitev stroškov. V tem primeru bi pod določenimi pogoji lahko obstajalo dejansko tveganje izkrivljanja konkurence glede zgoraj navedenih tretjih ponudnikov.

93. Indic je prav tako lahko, da skupina za delitev stroškov ne opravlja storitev, posebej prilagojenih potrebam njenih članov, temveč zgolj posreduje kupljene storitve. Te bi lahko brez nadaljnega ponujale tudi druge osebe in bi se lahko od teh prejemale. Tudi v tem primeru bi bili tretji ponudniki izrinjeni iz konkretnega trga. V obravnavanem primeru bi se lahko morebiti iz tega deloma izhajalo, saj je pri storitvah skupine za delitev stroškov očitno pretežno šlo za to, da je ta storitve, ki jih je prejela od tretjih oseb (posrednikov in podobno), preprosto le posredovala naprej svojim članom.

94. Tak nakup storitev in nespremenjeno posredovanje teh kupljenih storitev naprej nasprotuje tudi zgoraj ugotovljeni naravi oprostitve. Njen namen ni optimizacija nakupa storitve in nadaljnja prodaja, temveč omogočanje sodelovanja med manjšimi udeleženci na trgu zaradi izravnave njihovega konkurenčno manj ugodnega položaja v primerjavi z večjimi konkurenti, ki te storitve opravljajo sami (glej točko 75 zgoraj in naslednje).

95. Pri zgolj nakupu storitve in njenem nespremenjenem posredovanju naprej pa manjka lastna storitev skupine za delitev stroškov. V razmerju do konkurentov, ki storitve nakupujejo sami, tedaj konkurenčno manj ugoden položaj ni podan, saj so te obremenjene z enakim DDV. Drugače bi bilo v primeru, da skupina za delitev stroškov ustvari samostojno dodano vrednost. Za tak primer bi na primer šlo, če bi skupina za delitev stroškov posrednike sama zaposlila, tako da bi skupina za delitev stroškov sama opravljala storitve posredovanja. Tedaj bi obstajal tudi element sodelovanja, ki je podlaga oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

96. Nadaljnji indic je lahko, če je v ospredju zgolj optimizacija obremenitve z DDV in ne medsebojno sodelovanje z namenom preprečitve konkurenčno manj ugodnega položaja. Optimizacija obremenitve z DDV se lahko predpostavlja v primeru vzpostavitve konkurenčne

prednosti s prenosom prejemanja zunanjih storitev na skupino za delitev stroškov v državi z zelo nizko ali ničelno stopnjo DDV. Tudi iz tega bi se lahko v obravnavanem primeru vsekakor izhajalo.

97. Navsezadnje pa mora to presojati predložitveno sodišče.

C. Podredno: razmerje do obdavčitve skupine za DDV v skladu s členom 11 Direktive o DDV (tretje in četrto vprašanje)

98. Če bi Sodišče odločilo, da se oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV nanaša tudi na skupino za delitev stroškov v tretji državi, in če bi predložitveno sodišče kljub obstoječim indicem zanikalo izkrivljanje konkurence, je treba odgovoriti še na tretje in četrto vprašanje.

99. Ti dve vprašanji se nanašata na razmerje med členom 132(1)(f) Direktive o DDV in možnostjo obdavčitve skupine za DDV, določeno v členu 11 Direktive o DDV. To možnost je uporabilo Združeno kraljestvo. Konkretno gre za to, ali in pod katerimi pogoji so lahko člani skupine za DDV hkrati člani skupine za delitev stroškov.

100. Komisija in Združeno kraljestvo se strinjata glede tega, da so oproščene le storitve skupine za delitev stroškov, ki jih ta opravi za svoje neodvisne članke. Obstoj skupine za DDV naj bi preprečeval, da bi se lahko storitve opravljale za članke skupine za delitev stroškov, saj naj bi ti na podlagi določb glede skupine za DDV izgubili svojo neodvisnost. Če so vsi mednarodni kolidži – ki so ustanovili družbo KPS – del skupine za DDV, naj ne bi bilo več članov skupine za delitev stroškov, temveč le še en sam član.

101. To je zelo formalen način presoje, za katerega menim, da ni ustrezen, kakor sem to že zgoraj navedla (točka 34 in naslednje). Poleg tega člen 132(1)(f) Direktive o DDV govori o skupini „oseb“. Civilnopravno samostojne osebe pa ostanejo osebe, tudi če spadajo na področje uporabe skupine za DDV. Zadevna direktiva dalje uporablja pojem „neodvisnih skupin“ in ne pojem „skupin neodvisnih oseb“, kar ustrezno navaja tudi družba KIC v pisnem stališču.

102. Neodvisnost se mora torej nanašati le na skupino za delitev stroškov in ne na članke takšne skupine (za KPS). V obravnavanem primeru ni sporno, da fikcija nesamostojnosti skupine za delitev stroškov ne more učinkovati prek obdavčitve skupine za DDV. To pa zato, ker člen 11 Direktive o DDV izrecno izključuje izjemni učinek.

103. V skladu s stališčem družbe KIC in drugače kakor je Komisija navedla na ustni obravnavi, s pojmom „oseba“ v členu 132(1)(f) Direktive o DDV tudi ni mišljen „davčni zavezanec“, še manj pa z uporabo fikcije razširjen davčni zavezanec iz člena 11 Direktive o DDV. To jasno izhaja že iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Ta namreč omenja tudi osebe, katerih dejavnosti niso „predmet DDV“. Zato kot člani skupine za delitev stroškov pridejo v poštev tudi osebe, ki niso davčni zavezanci.

104. V tem pogledu ustanovitev skupine za DDV s fikcijo enega samega davčnega zavezanca z uporabo člena 11 Direktive o DDV (obravnavava več oseb „kot enega davčnega zavezanca“) kot taka ne preprečuje obstoja skupine oseb za delitev stroškov. Prav tako ne izključuje, da skupina za delitev stroškov opravlja storitve za svoje članke.

105. To postane jasno, če se zgoraj navedeni primer (točka 76 in naslednje) malce spremeni. Še ena manjša bolnišnica (C) se znotraj države članice poveže z bolnišnicama A in B v skupino za delitev stroškov (S), ki prevzame oskrbo bolnikov s hrano. Bolnišnico A pa pozneje kupi družba X in je sedaj del skupine za DDV, katere vodja je družba X (v Združenem kraljestvu član, ki je predstavnik skupine). Skupina za delitev stroškov S še naprej opravlja storitve za bolnišnice A, B in C, na katerih neodvisnost določba člena 11 Direktive o DDV z vidika prava družb ne vpliva.

106. Zdi se sporno, da bi bila oprostitev storitev, ki jih skupina za delitev stroškov S opravi za bolnišnico A, dejansko odvisna od tega, da z vidika zakonodaje o DDV glede teh storitev sedaj obstaja fikcija, da gre za storitve, opravljene za družbo X, in družba X formalno gledano ni del skupine za delitev stroškov. Smisel in namen obdavčitve skupine za DDV je – kakor je bilo navedeno zgoraj (točki 38 in 39) – v poenostavitvi upravnih postopkov in ne v tem, da je oprostitev skupine za delitev stroškov odvisna od poznejše strukture njenih članov z vidika prava družb in obstoja določbe o obdavčitvi skupine za DDV.

107. Potreba po sodelovanju med bolnišnicami A, B in C, ki bi bila z vidika DDV nevtralna, tudi ne odpade zato, ker je bolnišnica A sedaj del skupine za DDV družbe X. To namreč v ničemer ni vplivalo na konkurenčno manj ugoden položaj bolnišnic A, B in C v primerjavi z ustrezno večjim konkurentom.

108. Oba „sistema“ (obdavčitev skupine za DDV in oprostitev storitev skupine za delitev stroškov) se zato, drugače kakor menita Komisija in Združeno kraljestvo, na celoma ne izključujeta. Le medsebojno ju je treba uskladiti.

109. Le če so člani skupine za delitev stroškov osebe, ki so vse del ene in iste skupine za DDV, je člen 11 *lex specialis* glede na člen 132(1)(f) Direktive o DDV. Obdavčitev skupine za DDV v skladu s členom 11 Direktive o DDV je daljnosežnejša določba, saj ne določa obdavčitve storitev znotraj take skupine. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV pa na drugi strani določa oprostitev le za storitve, ki jih za svoje članke opravi skupina za delitev stroškov (in ne obratno ali za storitve med člani). Zato izpodrine uporabo člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

110. Dejstvo, da so nekateri člani skupine za delitev stroškov tudi del skupine za DDV v Združenem kraljestvu, torej ne nasprotuje uporabi oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

VI. Predlog

111. Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo First-Tier Tribunal (sodišče prve stopnje, Združeno kraljestvo), odgovori tako:

1. Določba o oprostitvi iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne zajema skupine za delitev stroškov s sedežem v tretji državi.

2. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da oprostitev storitev, ki jih za svoje članke opravi skupina za delitev stroškov v zameno za natančno povrnitev njihovega deleža stroškov, na celno ne povzroča izkrivljanja konkurence, razen če se ne uporabi v nasprotju z namenom.

Indici za uporabo v nasprotju z namenom so na primer lahko:

(1) skupina za delitev stroškov enake storitve v velikem obsegu za plačilo opravlja za nečlane in v tem pogledu na trgu primarno nastopa kot konkurent in manj kot kooperativna skupina za delitev stroškov;

(2) skupina za delitev stroškov ne opravlja storitev, prilagojenih posebej potrebam njenih članov, temveč zgolj posreduje kupljene storitve, ali

(3) v ospredju je zgolj optimizacija obremenitve z DDV in ne medsebojno sodelovanje z namenom preprečitve konkurenčno manj ugodnega položaja.

Dokazno breme v zvezi s temi indici nosi finančna uprava. Pravo Unije pa je ne zavezuje, da bi morala pridobiti posebno izvedensko oceno ali kaj podobnega. Navsezadnje mora te indice presojski predložitveni sodišče.

3. Dejstvo, da so nekateri člani skupine za delitev stroškov tudi del skupine za DDV, ne nasprotuje uporabi oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV. Daljnosežnejša določba člena 11 Direktive o DDV, ki zadeva obdavčitev skupine za DDV, pa ima prednost. Zato se oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV ne uporabi, če so vsi člani skupine za delitev stroškov del ene in iste skupine za DDV.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Sodbe z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); z dne 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721), in z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 UL 2006, L 347, str. 1.

4 Glede te pravne posledice glej na primer sodbo z dne 14. februarja 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, točka 45).

5 Glej obrazložitev k členu 4(4) na strani 4 v predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(73) 950 final.

6 Sodbe z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 40); z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 37), in z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točki 47 in 48).

7 Glej moje sklepne predloge v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 36 in naslednje) in v zadevi DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, točka 45 in naslednje).

8 Sodbi z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), in z dne 21. septembra 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, Poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

10 V skladu z uvodno izjavo 3 sta bila s sprejetjem Direktive o DDV preoblikovana le struktura in besedilo, kar naj na celoma ne bi povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Vsebinske spremembe, do katerih je vendarle prišlo, so izrpnost navedene v določbah o prenosu in začetku veljavnosti te direktive. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV v zvezi s tem ni omenjen.

11 Primerljiv model davčne optimizacije se doseže s tem, da se znotraj EU za sedež skupine za delitev stroškov izbere tista država članica, v kateri je stopnja DDV najnižja.

12 V zvezi s tem utemeljitvenim razlogom glej na primer sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točki 45 in 46); z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 48); z dne 21. maja 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, točka 47), in z dne 21. januarja 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 60).

13 Odklonilno Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, zvezek 1, št. 1, julij 2012, str. 61 (70 in naslednje); Casper Bjerregaard Eskildsen, VAT Grouping versus Freedom of Establishment, 20 EC Tax Review, Issue 3, str. od 114 do 120; glej izrpnno tudi Stadie, H. v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2, opomba 812 in naslednje (174. izdaja – oktober 2017).

Druga no stališče pa: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.J., The Internal Market and VAT: intragroup transactions of branches, subsidiaries and VAT groups, (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, str. 34 (41).

14 Glej točko 56 in naslednje pisnega stališa.

15 Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 49 in naslednje).

16 To se pokaže, če v eni državi pride do odbitka vstopnega davka skupine za delitev stroškov, ker se oprostitve ne priznava, saj se predpostavlja določeno izkrivljanje konkurence. Na drugi strani se v državi članici prejemnika storitve na podlagi obrnjene davčne obveznosti, pri kateri se ta obveznost prevaja na član skupine za delitev stroškov, izhaja iz oprostitve, saj se tu ne predpostavlja izkrivljanje konkurence.

17 Glej v tem smislu sodbe z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, točka 36); z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721, točka 56), in z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, točka 118).

18 Moji sklepni predlogi v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 20 in naslednje) in v zadevi DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, točka 51).

19 Glej točko 11 stališa.

20 V tem smislu že sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, točka 125 in naslednje) – „je treba ugotoviti, da je ta [trg] precej neobičajen“. Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 67).

21 Glej na primer sodbo z dne 28. septembra 2006, Komisija/Avstrija (C-128/05, EU:C:2006:612, točka 22 in tam navedena sodna praksa).

V zvezi z oprostitvami iz Direktive o DDV glej tudi sodbe z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, točka 30); z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija (C-616/15, EU:C:2017:721, točka 49), in z dne 5. oktobra 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, točka 34 in tam navedena sodna praksa).

22 Tako izrecno glede določb o oprostitvi iz člena 132 Direktive o DDV sodba z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, točka 30).

23 Sodbe z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, točka 30); z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točka 50); z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 25); z dne 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23); z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30); z dne 14. junija 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:34, točka 16), in z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47).

24 Glej sodbi z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, točka 48), in z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 64).

25 Sodba z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, točka 47).

26 Glej sodbo z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 59), in sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Mischoja v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, točka 131 in naslednje).

27 Glede dokaznega bremena v zvezi z obstojem zlorab v okviru zakonodaje o DDV glej na primer sodbo z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, točki 35 in 38).