



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

18. studenoga 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 132. stavak 1. točka (f) – Izuzeće od poreza isporuke usluga koje nezavisne grupe osoba pružaju svojim članovima – Primjenjivost na PDV grupacije – Članak 11. – PDV grupacija”

U predmetu C-77/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze), Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 30. siječnja 2019., koju je Sud zaprimio 1. veljače 2019., u postupku

Kaplan International Colleges UK Ltd

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca drugog vijeća, A. Kumin, T. von Danwitz i P. G. Xuereb (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 23. siječnja 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Kaplan International Colleges UK Ltd, R. Woolich, M. Murcia, *solicitors*, i R. Hill, *barrister*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon, J. Kraehling i Z. Lavery, u svojstvu agenata, uz asistenciju O. Thomasa, *QC*,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 23. travnja 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: engleski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Kaplan International Colleges UK Limited (u daljnjem tekstu: KIC) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava Ujedinjene Kraljevine) u vezi s odbijanjem potonje da tom društvu dodijeli izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) predviđeno za nezavisne grupe osoba.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Uvodne izjave 25. i 35. Direktive 2006/112 glase:
„(25) Oporezivi iznos treba uskladiti tako da primjena PDV-a na oporezive transakcije daje usporedive rezultate u svim državama članicama.
[...]
(35) Potrebno je napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljanju na jedinstveni način u svim državama članicama.”
- 4 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) te direktive određeno je:
„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:
[...]
(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.
- 5 Člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom navedene direktive predviđa se:
„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.”
- 6 U skladu s člankom 11. Direktive 2006/112:
„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost [...], sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.
Država članica koja se koristi mogućnošću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe.”

7 U članku 131. te direktive propisuje se:

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

8 Člankom 132. stavkom 1. navedene direktive propisuje se:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

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

[...]

(i) osiguranje obrazovanja djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;

[...]”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

9 U prilogu 9. grupi 16. Value Added Tax Acta 1994. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994., u daljnjem tekstu: Zakon iz 1994.), kojim je članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112 prenesen u nacionalno pravo, propisuje se da su izuzete:

„[...]

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

(a) svaka od tih osoba je osoba koja obavlja aktivnost („relevantna aktivnost”) koja je izuzeta od PDV-a ili u vezi s kojom osoba nije porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive [2006/112],

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

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

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

10 U prilogu 9. grupi 6. Zakona iz 1994. predviđa se izuzeće za pružanje obrazovnih usluga.

11 Članak 7A tog zakona, naslovljen „Mjesto isporuke usluga”, glasi:

„(1) Ovaj se članak primjenjuje u okviru određivanja, za potrebe ovog zakona, države u kojoj su usluge pružene.

(2) Usluge se smatraju pruženima:

(a) u državi u kojoj primatelj usluga ima poslovni nastan ako je on relevantni gospodarski subjekt, a

(b) u drugim slučajevima, u državi u kojoj pružatelj usluga ima poslovni nastan.

(3) Mjestom pružanja prava na isporuku usluga smatra se mjesto u kojem bi se isporuka usluga smatrala izvršenom da ju je pružio pružatelj prava primatelju tog prava (bez obzira na to je li to pravo ostvareno ili nije); i u tu svrhu pravo na isporuku usluga uključuje svako pravo, mogućnost ili prednost u pogledu isporuke usluga te pravo koje proizlazi iz prava na isporuku usluga.

(4) Za potrebe ovog zakona, osoba je relevantni gospodarski subjekt u odnosu na isporuku usluga ako:

(a) je porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive [2006/112],

(b) je registrirana u skladu s odredbama ovog zakona,

(c) je registrirana kao obveznik PDV-a u skladu s pravom države članice koja nije Ujedinjena Kraljevina, [...]

[...]

i ako su toj osobi usluge pružene u svrhe koje nisu isključivo privatne.

[...]”

12 U članku 8. navedenog zakona, u kojem se predviđa mehanizam obrnute porezne obveze, određuje se:

„(1) Ako usluge pruža osoba koja ima poslovni nastan u državi koja nije Ujedinjena Kraljevina, u slučaju primjene ovog članka, ovaj zakon primjenjuje se kao da (umjesto isporuke usluga od strane te osobe)

(a) je tu isporuku usluga obavio primatelj u Ujedinjenoj Kraljevini tijekom ili u svrhu obavljanja svoje gospodarske aktivnosti i

(b) da je isporuka usluge bila oporeziva.

(2) Prethodno navedeni stavak (1) primjenjuje se

(a) ako je primatelj relevantni gospodarski subjekt s poslovnim nastanom u Ujedinjenoj Kraljevini i

(B) ako se mjesto isporuke usluga nalazi na državnom području Ujedinjene Kraljevine i, ako pružanje usluga potpada pod dijelove 1. ili 2. Priloga 4a, primatelj je registriran u skladu s ovim zakonom.

(3) Usluge za koje se smatra da ih je izvršio primatelj na temelju prethodno navedenog stavka (1) ne uzimaju se u obzir kao usluge koje je on pružio prilikom određivanja njegova prava na odbitak ulaznog poreza na temelju članka 26. stavka 1.

[...]”

- 13 Što se tiče pojma grupe osoba koja se može smatrati jedinstvenim obveznikom PDV-a (u daljnjem tekstu: PDV grupacija), Ujedinjena Kraljevina je, koristeći se mogućnošću predviđenom u članku 11. Direktive 2006/112, donijela članak 43. Zakona iz 1994., u skladu s kojim:

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

- (a) svaka isporuka robe ili usluga koju obavi član grupe drugom članu grupe zanemaruje;
- (b) svaka isporuka koja je isporuka na koju se ne primjenjuje prethodno navedena točka (a), a koja je isporuka robe i usluga od strane ili u korist člana grupe, smatra se isporukom od strane ili u korist ovlaštenog člana; i
- (c) svaki PDV plaćen ili plativ od strane člana grupe na stjecanje robe u drugoj državi članici ili na uvoz robe iz treće zemlje smatra se plaćenim ili plativim od strane ovlaštenog člana, a roba će se smatrati
 - (i.) u slučaju robe stečene u drugoj državi članici, za potrebe članka 73. stavka 7., i
 - (ii.) u slučaju robe uvezene iz treće zemlje, za te potrebe i za potrebe članka 38.,

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

- 14 U skladu s člankom 43. stavkom 1AA tog zakona, ako:

- „(a) je za potrebe bilo koje odredbe donesene na temelju ovog zakona (u daljnjem tekstu: relevantna odredba) relevantno to odgovara li osoba koja je isporuku obavila ili kojoj je isporuka obavljena ili osoba koja je robu stekla ili uvezla osobi koja odgovara posebnom opisu,
- (b) točke (b) ili (c) prethodno navedenog stavka 1. primjenjuju se na svaku isporuku, pružanje, stjecanje ili uvoz i
- (c) postoji razlika koja može biti odlučujuća za potrebe relevantne odredbe između
 - (i) opisa primjenjivog na ovlaštenog člana i
 - (ii) opisa primjenjivog na tijelo za koje bi se (osim na temelju ovog stavka) za potrebe ovog zakona smatralo da obavlja isporuku, pružanje, stjecanje ili uvoz ili, ovisno o slučaju, koje bi se smatralo primateljem isporuke,

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

- 15 U članku 43. stavku 1AB navedenog zakona predviđa se:

„Prethodno navedeni odjeljak (1AA) ne primjenjuje se ako je za potrebe relevantne odredbe odlučujući aspekt to je li osoba porezni obveznik.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 KIC je holding društvo grupe Kaplan koja pruža usluge obrazovanja i profesionalnog razvoja. Ta grupa ima devet društava kćeri koja sva sjedište imaju u Ujedinjenoj Kraljevini (u daljnjem tekstu: ustanove Kaplan), pri čemu svako od njih rukovodi visokoškolskom obrazovnom ustanovom u Ujedinjenoj Kraljevini (u daljnjem tekstu: međunarodne ustanove) u okviru suradnje s jednim ili više britanskih sveučilišta.

- 17 Ustanove Kaplan u pogledu usluga obrazovanja koje pružaju studentima imaju pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive 2006/112.
- 18 Od međunarodnih institucija osam je u 100-postotnom vlasništvu društva KIC. Posljednja od tih ustanova, University of York International Pathway College, u 55-postotnom je vlasništvu Sveučilišta u Yorku (Ujedinjena Kraljevina) i 45-postotnom vlasništvu društva KIC.
- 19 Osim toga, društvo KIC ovlašteno je član PDV grupacije dio koje također čini svaka ustanova Kaplan, osim University of York International Pathway Collegea, s obzirom na to da on nije društvo kći u 100-postotnom ili većinskom vlasništvu društva KIC.
- 20 Svaka međunarodna ustanova ima vlastitu upravljačku i voditeljsku strukturu koja se sastoji od predstavnika ustanove Kaplan i dotičnog sveučilišta.
- 21 Ugovori između obrazovnih agenata za regrutaciju ustanova Kaplan i društva KIC prije listopada 2014. bili su sklopljeni u Ujedinjenoj Kraljevini, pri čemu je to društvo tako izravno bilo u kontaktu s tim agentima s ciljem regrutiranja u inozemstvu studenata za međunarodne ustanove. Navedeni agenti koristili su se pomoći predstavničkih ureda, koji su im pružali operativnu potporu i koji su se nalazili na dotičnim glavnim tržištima, to jest u Kini, Hong Kongu, Indiji i Nigeriji. Ti predstavnički uredi bili su članovi grupe Kaplan, osim ureda u Vijetnamu, te su društvu KIC pružali usluge uz plaćanje. Društvo KIC za usluge koje su pružali navedeni predstavnički uredi i agenti u okviru mehanizma obrnute porezne obveze podlijevalo je PDV-u u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 22 U listopadu 2014. grupa Kaplan osnovala je Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (u daljnjem tekstu: društvo KPS), dioničko društvo sa sjedištem u Hong Kongu, koje je u jednakim dijelovima bilo u vlasništvu devet ustanova Kaplan kao članova. Ono ima 20 zaposlenika i obavlja svoje aktivnosti u okviru članskog ugovora. Uz jednu iznimku, društvo KPS ne pruža usluge osobama koje nisu članovi.
- 23 Od listopada 2014. društvo KPS preuzelo je odgovornosti koje je prije imalo društvo KIC te je centraliziralo određene funkcije koje su prije tog datuma imali predstavnički uredi. Društvo KPS također upravlja mrežom predstavničkih ureda u cijelom svijetu. Budući da se ta mreža proširila i da su se odnosi između društva KPS i tih ureda intenzivirali, zadaća je potonjih ubuduće bila osigurati svakodnevno upravljanje agentima.
- 24 Osim toga, društvo KPS odgovorno je za upravljanje agentima u istočnoj i jugoistočnoj Aziji, što mu omogućuje pružanje usluge agentima koji se nalaze u istoj vremenskoj zoni kao i regrutacijska tržišta međunarodnih ustanova. Ti agenti nemaju isključiv odnos s društvom KPS te su ovlašteni raditi, s jedne strane, s konkurentima ustanova Kaplan i, s druge strane, s dotičnim sveučilištima. Da bi ispunili svoju zadaću, agenti koji rade za društvo KPS koriste se potporom namijenjenom tomu da ih se potakne da preporučé međunarodne institucije kojima upravljaju ustanove Kaplan.
- 25 Agenti isporuke svojih usluge naplaćuju društvu KPS, koje ih izravno plaća. Usluge koje agenti i predstavnički uredi pružaju društvu KPS i koje pruža samo društvo KPS ne podliježu PDV-u. Društvo KPS izdaje zaseban račun za iznose koji se duguju agentima za usluge pružene svakoj dotičnoj ustanovi Kaplan, dok je društvo KIC ovlašteno član PDV grupacije čiji su članovi te ustanove. Svaka ustanova Kaplan plaća usluge koje pruža društvo KPS kao i usluge koje pružaju predstavnički uredi.
- 26 Glavni postupak odnosi se na tri vrste isporuke usluga za koje se na temelju nacionalnog prava smatra da ih društvo KPS pruža društvu KIC kao ovlaštenom članu PDV grupacije: kao prvo, usluge koje agenti pružaju društvu KPS, kao drugo, usluge koje predstavnički uredi pružaju društvu KPS i, kao treće, aktivnosti poput, među ostalim, potpore agentima koju pruža društvo KPS.

- 27 Tužbom podnesenom First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze), Ujedinjena Kraljevina) društvo KIC osporava dvije odluke koje je donijela porezna i carinska uprava Ujedinjene Kraljevine na temelju kojih usluge za koje se smatra da mu ih pruža društvo KPS ne ulaze u područje primjene izuzeća od PDV-a predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 i koje stoga podliježu PDV-u.
- 28 Naime, društvo KIC tvrdi da su te usluge obuhvaćene područjem primjene izuzeća predviđenog tom odredbom i da, slijedom toga, ono nije dužno, kao ovlaštenu član PDV grupacije, platiti PDV koji se duguje za te usluge u okviru mehanizma obrnute porezne obveze. Isporučka usluga koje su agenti i predstavnički uredi prethodno pružili društvu KIC i koja je podliježala PDV-u, prema društvu KIC, nakon osnivanja društva KPS izuzeta je od PDV-a.
- 29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze)) pojašnjava da postoje poslovni razlozi koji opravdavaju osnivanje društva KPS u Hong Kongu i da se ne tvrdi da je taj subjekt umjetan ili da dovodi do zlouporabe prava.
- 30 Taj sud također ističe da nije sporno da društvo KPS svojim članovima, odnosno ustanovama Kaplan, pruža usluge koje su izravno potrebne za obavljanje njihovih izuzetih aktivnosti i da društvo KPS od svojih članova zahtijeva samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima.
- 31 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, glavni postupak može se razriješiti samo tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112.
- 32 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Koje je teritorijalno područje primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive Vijeća 2006/112 [...]? Osobito [...], obuhvaća li to izuzeće nezavisnu grupu osoba sa sjedištem u državi članici koja nije država članica (ili više njih) u kojoj sjedište imaju članovi nezavisne grupe osoba? Ako da, [...] obuhvaća li to izuzeće također nezavisnu grupu osoba sa sjedištem izvan [Europske unije]?
2. Ako se izuzeće za nezavisne grupe osoba u načelu primjenjuje na subjekt sa sjedištem u državi članici koja nije država članica (ili više njih) u kojoj sjedište imaju članovi nezavisne grupe osoba, a također i na nezavisnu grupu osoba sa sjedištem izvan [Europske unije], kako treba primijeniti kriterij prema kojem izuzeće ne smije uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja? Osobito:
- (a) Primjenjuje li se taj kriterij na moguće narušavanje koje utječe na druge primatelje sličnih usluga koji nisu članovi nezavisne grupe osoba ili se primjenjuje samo na moguće narušavanje koje utječe na moguće alternativne pružatelje usluga članovima nezavisne grupe osoba?
- (b) Ako se taj kriterij primjenjuje isključivo na druge primatelje, može li postojati stvarna mogućnost narušavanja ako drugi primatelji koji nisu članovi nezavisne grupe osoba mogu zatražiti pristupanje predmetnoj nezavisnoj grupi osoba ili uspostaviti vlastitu nezavisnu grupu osoba radi primanja sličnih usluga ili steći ekvivalentne uštede PDV-a na druge načine (primjerice, osnivanjem podružnice u državi članici ili trećoj zemlji o kojoj je riječ)?
- (c) Ako se taj kriterij primjenjuje isključivo na druge pružatelje, treba li stvarnu mogućnost narušavanja ocijeniti utvrđivanjem je li nezavisnoj grupi osoba osigurano zadržavanje klijenata njezinih članova neovisno o primjenjivosti izuzeća od PDV-a i stoga je ocijeniti s obzirom na pristup drugih pružatelja nacionalnom tržištu na kojem članovi nezavisne grupe osoba imaju sjedište? Ako da, je li relevantno pitanje je li nezavisnoj grupi osoba osigurano zadržavanje klijenata njezinih članova jer su potonji dio iste grupe društava?
- (d) Treba li moguće narušavanje tržišnog natjecanja ocijeniti na nacionalnoj razini u odnosu na alternativne pružatelje koji obavljaju aktivnost u trećoj zemlji u kojoj nezavisna grupa osoba ima sjedište?

- (e) Snosi li porezno tijelo u Uniji koje provodi Direktivu o PDV-u teret dokazivanja vjerojatnosti narušavanja tržišnog natjecanja?
 - (f) Je li potrebno da porezno tijelo u Uniji zatraži posebnu stručnu ocjenu tržišta treće zemlje u kojoj nezavisna grupa osoba ima sjedište?
 - (g) Može li se postojanje stvarne mogućnosti narušavanja tržišnog natjecanja utvrditi identifikacijom komercijalnog tržišta u trećoj zemlji?
3. Može li se izuzeće u korist nezavisne grupe osoba primijeniti u okolnostima poput onih u ovom slučaju, u kojima su članovi nezavisne grupe osoba međusobno povezani gospodarskim, financijskim ili organizacijskim vezama?
4. Može li se izuzeće u korist nezavisne grupe osoba primijeniti u okolnostima u kojima su članovi osnovali PDV grupaciju, koja je jedinstveni porezni obveznik? Je li od utjecaja to da društvo KIC, ovlaštenu član kojemu se (prema nacionalnom pravu) pružaju usluge, nije član nezavisne grupe osoba? I, ako to je tako, je li taj utjecaj uklonjen odredbama nacionalnog prava kojima se propisuje da ovlaštenu član ima značajke i svojstvo članova nezavisne grupe osoba za potrebe primjene izuzeća u korist nezavisne grupe osoba?"

Prethodna pitanja

Treće i četvrto pitanje

- 33 Svojim trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno i najprije, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se izuzeće predviđeno tom odredbom primjenjuje na isporuku usluga pruženih nezavisnoj grupi osoba čiji članovi čine PDV grupaciju u smislu članka 11. te direktive ako se ta isporuka usluga pruža toj PDV grupaciji. U slučaju potvrdnog odgovora, taj sud pita, s jedne strane, može li okolnost da ovlaštenu član navedene PDV grupacije nije član te nezavisne grupe osoba utjecati na primjenu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 i, s druge strane, može li se taj utjecaj ukloniti odredbama nacionalnog prava.
- 34 Uvodno valja naglasiti da iz izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112 proizlazi da je nezavisna grupa osoba potpuno zaseban porezni obveznik, različit od svojih članova. Naime, iz samog teksta te odredbe proizlazi da je nezavisna grupa osoba nezavisna i da, u skladu s tim, neovisno izvršava isporuku usluga u smislu članka 9. Direktive 2006/112. Osim toga, kad isporuka usluga koje izvršava nezavisna grupa osoba ne bi bila isporuka usluga koje porezni obveznik izvršava u tom svojstvu, ona ne bi podlijevala PDV-u u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112. Stoga te usluge ne bi ni mogle biti predmet izuzeća, poput onog iz članka 132. stavka 1. točke (f) te direktive (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 61.).
- 35 Također valja podsjetiti na to da su, na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, države članice dužne izuzeti isporuku usluga koje su izvršile nezavisne grupe osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.

- 36 U tom pogledu iz uvodnih izjava 25. i 35. Direktive 2006/112 proizlazi da je njezin cilj uskladiti osnovicu PDV-a i da su izuzeća od tog poreza autonomni pojmovi prava Unije koji, kao što je to Sud već presudio, trebaju biti stavljani u opći kontekst zajedničkog sustava PDV-a ustanovljenog navedenom direktivom (vidjeti u tom smislu presudu od 20. studenoga 2019., Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 37 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da izraze upotrijebljene za određivanje izuzeća od PDV-a predviđenih člankom 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti jer su ta izuzeća iznimke od općeg načela prema kojem svaka usluga koju porezni obveznik pruža uz naknadu podliježe tom porezu. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići tim izuzećima i ono mora poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti, koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a. Zato to pravilo uskog tumačenja ne znači da se izrazi upotrijebljeni za određivanje izuzeća predviđenih tim člankom 132. trebaju tumačiti na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci. Cilj sudske prakse Suda nije nametnuti tumačenje kojim bi se navedena izuzeća učinila gotovo neprimjenjivima u praksi (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 50. i navedena sudska praksa).
- 38 Što se tiče teksta članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, kako je naveden u točki 35. ove presude, izuzeće predviđeno tom odredbom odnosi se na isporuku usluga od strane nezavisne grupe osoba u korist svojih članova. Međutim, iz tog teksta ne proizlazi da je isporuka usluga koje takve grupe pružaju svojim članovima isključena iz područja primjene tog izuzeća kada one čine PDV grupaciju u smislu članka 11. Direktive 2006/112. S obzirom na to, uzimajući u obzir sam tekst članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112, uspostavljanje takve PDV grupacije ne može imati za posljedicu proširenje primjene navedenog izuzeća na isporuku usluga koje se pružaju subjektima koji nisu članovi nezavisne grupe osoba.
- 39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio (presuda od 20. studenoga 2019., Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 40 Što se tiče konteksta u kojem se nalazi članak 132. stavak 1. točka (f) Direktive 2006/112, valja naglasiti da se ta odredba nalazi u poglavlju 2., naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, u glavi IX. te direktive. Taj naslov upućuje na to da se izuzeće predviđeno u navedenoj odredbi odnosi samo na nezavisne grupe osoba čiji članovi obavljaju aktivnosti od javnog interesa (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 44.).
- 41 Iz tog konteksta ne proizlazi nijedan element kojim bi se iz tog izuzeća isključilo nezavisne grupe osoba čiji članovi čine PDV grupaciju u smislu članka 11. Direktive 2006/112, pod uvjetom, međutim, da svi članovi tih grupa obavljaju aktivnosti od javnog interesa.
- 42 Što se tiče cilja članka 132. stavka 1. točke (f) u sklopu Direktive 2006/112, valja podsjetiti na to da je svrha svih odredbi članka 132. navedene direktive izuzeće od PDV-a za određene aktivnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (presuda od 21. rujna 2017., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 43 Zato je isporuka usluga koje izvršava nezavisna grupa osoba obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 kada ta isporuka usluga izravno pridonosi obavljanju aktivnosti od javnog interesa navedenih u njezinu članku 132. (presuda od 21. rujna 2017., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, t. 29. i navedena sudska praksa).

- 44 U tim okolnostima valja utvrditi da je u načelu izuzećem predviđenim člankom 132. stavkom 1. točkom (f) navedene direktive obuhvaćena isporuka usluga koje nezavisna grupa osoba pruža svojim članovima koji čine PDV grupaciju, kada ta isporuka usluga izravno pridonosi obavljanju aktivnosti od javnog interesa navedenih u članku 132. te direktive. Nasuprot tomu, to se izuzeće ne može primijeniti na isporuku usluga u korist članova PDV grupacije koji istodobno nisu članovi nezavisne grupe osoba koja obavlja takve aktivnosti od javnog interesa.
- 45 U tom pogledu valja podsjetiti na to da provedba sustava predviđenog člankom 11. Direktive 2006/112 podrazumijeva da se nacionalnim propisom donesenim na temelju te direktive dopušta osobama, osobito društvima, s financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama da se prestanu smatrati zasebnim poreznim obveznicima PDV-a kako bi ih se smatralo jedinstvenim poreznim obveznikom. Stoga, kada država članica primjenjuje navedenu odredbu, podređena osoba ili osobe u smislu te direktive ne mogu se smatrati poreznim obveznikom ili poreznim obveznicima u smislu članka 9. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 22. svibnja 2008., *Ampliscientifica i Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 19.).
- 46 Proizlazi da postupanje kao s jedinstvenim poreznim obveznikom isključuje to da članovi grupacije odvojeno podnose prijave PDV-a i da ih se nastavlja identificirati, unutar i izvan njihove grupe, kao porezne obveznike, s obzirom na to da je samo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi navedene prijave. Iz toga slijedi da se u takvoj situaciji za isporuku usluga koje je treći izvršio u korist člana PDV grupacije u svrhe PDV-a treba smatrati da nije izvršena u korist tog člana, nego same PDV grupacije kojoj on pripada (presuda od 17. rujna 2014., *Skandia America (USA)*, filijal *Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 29.).
- 47 Stoga se za potrebe PDV-a usluge koje nezavisna grupa osoba pruža članovima PDV grupacije ne mogu smatrati individualno isporučenima tim članovima, nego se one moraju smatrati isporučenima PDV grupaciji u cjelini (vidjeti po analogiji presudu od 17. rujna 2014., *Skandia America (USA)*, filijal *Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 30.).
- 48 Slijedi da se smatra kako su takve usluge pružene dotičnoj PDV grupaciji u cjelini, dakle i u korist subjekta koji ju je ovlašten predstavljati. Stoga, u slučaju da potonji subjekt nije istodobno član nezavisne grupe osoba, na primjenu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 imale bi pravo osobe koje nisu članovi nezavisne grupe osoba.
- 49 Ta se odredba izričito odnosi samo na isporuku usluga koje nezavisne grupe osoba pružaju svojim članovima. To nije slučaj s isporukom usluga koje nezavisna grupa osoba pruža PDV grupaciji čiji članovi nisu također članovi te nezavisne grupe osoba. S obzirom na precizan tekst odredbi izuzeća, svako tumačenje kojim bi se doseg članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 proširio ne bi bilo u skladu sa svrhom te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. lipnja 1989., *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, t. 14.).
- 50 U tom pogledu valja istaknuti da se taj zaključak, s obzirom na razmatranja iz točaka 36. i 49. ove presude, ne može dovesti u pitanje odredbama nacionalnog prava kojima se predviđa da ovlašteni član PDV grupacije ima značajke i status članova nezavisne grupe osoba o kojoj je riječ u svrhu primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112. Naime, budući da je to izuzeće autonoman pojam prava Unije, njegova je primjena uvjetovana time da su svi članovi PDV grupacije stvarno članovi navedene nezavisne grupe osoba. Ako taj uvjet nije ispunjen, navedene odredbe nacionalnog prava ne mogu dovesti do primjene navedenog izuzeća.
- 51 Stoga, budući da iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je nezavisna grupa osoba o kojoj je riječ u glavnom postupku pružala usluge uz naknadu PDV grupaciji čiji jedan od članova nije bio član te nezavisne grupe osoba, potonja grupa ne može imati koristi od izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 te je pružanje takvih usluga na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 oporeziva transakcija.

- 52 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje presudom od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), u kojoj je Sud, u točkama 42. do 44., u biti presudio da izuzeće od PDV-a iz članka 13A stavka 1. točke (f) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), koji odgovara članku 131. i članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112, ne podliježe uvjetu da je dotična isporuka usluga ponuđena isključivo članovima dotične nezavisne grupe osoba. To znači, s jedne strane, da je u skladu s tom odredbom izuzeta samo isporuka usluga koje se pružaju članovima te nezavisne grupe osoba, s obzirom na to da se te usluge i dalje pružaju u okviru ciljeva zbog kojih je takva grupa osnovana te se stoga pružaju u skladu s njezinim ciljem. S druge strane, na isporuku usluga koje se pružaju osobama koje nisu članovi navedene nezavisne grupe osoba ne može se primijeniti to izuzeće jer takva isporuka usluga ne ulazi u područje primjene navedenog izuzeća te ona i dalje podliježe PDV-u u skladu s člankom 2. stavkom 1. te direktive.
- 53 Naime, u predmetu u kojem je donesena presuda od 20. studenoga 2019., Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992) isporuke usluga o kojima je riječ bile su pružene, s jedne strane, članovima dotične nezavisne grupe osoba i, s druge strane, osobama koje nisu bile njezini članovi niti su zajedno s članovima te nezavisne grupe osoba činile PDV grupaciju u smislu članka 11. Direktive 2006/112. U tom predmetu nije postojao nikakav rizik od proširenja dosega izuzeća predviđenog člankom 13A stavkom 1. točkom (f) Šeste direktive 77/388.
- 54 U ovom predmetu, budući da se za isporuku usluga koje je nezavisna grupa osoba izvršila u korist člana takve PDV grupacije za potrebe PDV-a treba smatrati da nije izvršena u korist tog člana, nego PDV grupacije kojoj on pripada, postoji opasnost proširenja dosega izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112, osim ako su svi članovi te PDV grupacije također članovi dotične nezavisne grupe osoba.
- 55 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da izuzeće predviđeno tom odredbom nije primjenjivo na isporuku usluga koje nezavisna grupa osoba pruža PDV grupaciji u smislu članka 11. te direktive, s obzirom na to da svi članovi potonje grupacije nisu članovi navedene nezavisne grupe osoba. Postojanje odredbi nacionalnog prava kojima se predviđa da ovlaštenu član takve PDV grupacije ima značajke i status članova dotične nezavisne grupe osoba u svrhu primjene izuzeća predviđenog u korist nezavisne grupe osoba u tom pogledu nema nikakav utjecaj.

Prvo i drugo pitanje

- 56 Uzimajući u obzir odgovor na treće i četvrto pitanje, na prvo i drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

- 57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točku (f) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., valja tumačiti na način da izuzeće predviđeno u toj odredbi nije primjenjivo na isporuku usluga koje nezavisna grupa osoba pruža grupi osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom u smislu članka 11. te direktive, s obzirom na to da

svi članovi te grupe nisu članovi navedene nezavisne grupe osoba. Postojanje odredbi nacionalnog prava kojima se predviđa da ovlaštenu član takve grupe osoba koja se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom ima značajke i status članova dotične nezavisne grupe osoba u svrhu primjene izuzeća predviđenog u korist nezavisne grupe osoba u tom pogledu nema nikakav utjecaj.

Potpisi