



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 18. novembra 2020\*

„Predhodno odločanje – Obdavčitev – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(f) – Oprostitev za storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb – Uporaba za skupine za DDV – Člen 11 – Skupine za DDV“

V zadevi C-77/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 30. januarja 2019, ki je na Sodišče prispela 1. februarja 2019, v postopku

**Kaplan International Colleges UK Ltd**

proti

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika drugega senata, A. Kumin, T. von Danwitz in P. G. Xuereb (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. januarja 2020,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Kaplan International Colleges UK Ltd R. Woolich in M. Murcia, solicitors, ter R. Hill, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon, J. Kraehling in Z. Lavery, agenti, skupaj z O. Thomasom, QC,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 23. aprila 2020

izreka naslednjo

\* Jezik postopka: angleščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Kaplan International Colleges UK Limited (v nadaljevanju: KIC) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva), ker je slednja prvonavedeni družbi zavrnila oprostitev davka na dodano vrednost (DDV), določeno za neodvisne skupine oseb.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 V uvodnih izjavah 25 in 35 Direktive 2006/112 je navedeno:

„(25) Davčno osnovo bi bilo treba uskladiti tako, da so rezultati uporabe DDV za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah.

[...]

(35) Treba je pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.“
- 4 Člen 2(1)(c) te direktive določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.
- 5 Člen 9(1), prvi pododstavek, navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“
- 6 Člen 11 Direktive 2006/112 določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost [...] 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.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

7 Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitev 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 oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

8 Člen 132(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(f) 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 oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence;

[...]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[...]“

### ***Pravo Združenega kraljestva***

9 Priloga 9, skupina 16, Value Added Tax Act 1994 (zakon iz leta 1994 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon iz leta 1994), s katerim je bil v nacionalno pravo prenesen člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, določa, da so plačila davka oproščene:

„[...]“

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 (upoštevna dejavnost), ki je oproščena DDV ali v zvezi s katero oseba ni davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive [2006/112];

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

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

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

10 Priloga 9, skupina 6, zakona iz leta 1994 določa oprostitve za izobraževalne storitve.

11 Člen 7A tega zakona, ki je naslovljen „Kraj opravljanja storitev“, določa:

„(1) Ta člen se uporabi, da se za namene tega zakona določi država, v kateri so opravljene storitve.

(2) Šteje se, da je storitev opravljena

(a) v državi, v kateri ima sedež prejemnik storitve, če je oseba, za katero se opravijo storitve, upoštevni gospodarski subjekt,

(b) sicer pa v državi, kjer ima sedež izvajalec storitve.

(3) Kraj zagotavljanja pravice do storitev je isti kot kraj, v katerem bi se storitve štete za opravljene, če to zagotavlja tisti, ki ponuja pravico, upravičencu (ne glede na to, ali se pravica uveljavlja); za ta namen pravica do storitev vključuje vsako pravico, opcijo ali prednost v zvezi z opravljanjem storitev in interes, ki izhaja iz pravice do storitev.

(4) Za namene tega zakona je oseba upoštevni gospodarski subjekt v zvezi z opravljanjem storitev, če je ta oseba

(a) davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive [2006/112],

(b) registrirana v skladu z določbami tega zakona,

(c) identificirana za namene DDV v skladu z zakonom države članice, ki ni Združeno kraljestvo, [...]

[...]

in če ta oseba teh storitev ne prejme v celoti za zasebne namene.

[...]“

12 Člen 8 tega zakona, v katerem je določen mehanizem obrnjene davčne obveznosti, določa:

„(1) Če storitve opravi oseba, ki ima sedež v državi, ki ni Združeno kraljestvo, v okoliščinah, na katere se nanaša ta odstavek, se v skladu s tem zakonom šteje, kot da (namesto da se šteje, da je storitve opravila ta oseba)

(a) je storitve opravil prejemnik v Združenem kraljestvu med opravljanjem svoje gospodarske dejavnosti ali v podporo svoji gospodarski dejavnosti in

(b) da gre za obdavčljivo storitev.

(2) Odstavek 1 zgoraj se uporabi,

(a) če je prejemnik upoštevni gospodarski subjekt, ki ima sedež v Združenem kraljestvu, in

(b) če je kraj opravljanja storitev v Združenem kraljestvu in če je prejemnik registriran v skladu s tem zakonom, kadar gre pri opravljanju storitev za eno od storitev, za katere velja kateri koli odstavek dela 1 ali 2 priloge 4A.

(3) Storitve, za katere se šteje, da jih je v skladu z odstavkom 1 tega člena opravil prejemnik sam, se pri določitvi pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 26(1) ne upoštevajo kot storitve, ki jih opravi ta prejemnik.

[...]“

13 V zvezi s pojmom skupine oseb, ki jih je mogoče šteti za enega zavezanca za DDV (v nadaljevanju: skupina za DDV), je Združeno kraljestvo ob uporabi možnosti iz člena 11 Direktive 2006/112 sprejelo člen 43 zakona iz leta 1994, ki določa:

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

- (a) se vsaka dobava blaga ali storitev člana skupine za druge člane skupine ne upošteva;
- (b) se vsaka dobava ali storitev, za katero se ne uporabi točka (a) zgoraj in pri kateri gre za dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi član skupine ali se opravi zanj, obravnava kot dobava ali storitev, ki jo opravi član, ki je predstavnik skupine, ali ki je opravljena zanj; in
- (c) se 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, obravnava kot DDV, ki ga je plačal ali ga mora plačati član, ki je predstavnik skupine, pri čemer se:
  - (i) za blago, pridobljeno iz druge države članice, v smislu člena 73(7) in
  - (ii) za blago, uvoženo iz države, ki ni država članica, v tem smislu in v smislu člena 38

šteje, da ga je 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.“

14 Člen 43(1AA) tega zakona določa, da kadar:

- „(a) je za namene katere koli določbe tega zakona ali določbe, ki je v skladu s tem zakonom (v nadaljevanju: zadevna 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 namene upoštevnih določb, 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 za namene tega zakona štelo, da opravlja dobavo, pridobitev ali uvoz oziroma, odvisno od primera, da je oseba, za katero je dobava opravljena,

upoštevna 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.“

15 Člen 43(1AB) navedenega zakona določa:

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

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

16 Družba KIC je holdinška družba v skupini Kaplan, ki opravlja storitve izobraževanja in storitve v zvezi s poklicnim napredovanjem. To skupino sestavlja devet odvisnih družb, ki imajo vse sedež v Združenem kraljestvu (v nadaljevanju: ustanove skupine Kaplan), pri čemer vsaka izmed njih v Združenem kraljestvu vodi visokošolsko izobraževalno ustanovo (v nadaljevanju: mednarodne ustanove) v okviru sodelovanja z eno ali več britanskimi univerzami.

- 17 Ustanove skupine Kaplan so za opravljanje storitev izobraževanja, ki jih zagotavljajo študentom, deležne oprostitve plačila DDV, ki je določena v členu 132(1)(i) Direktive 2006/112.
- 18 Osem mednarodnih ustanov je v 100-odstotni lasti družbe KIC. Zadnja ustanova, University of York International Pathway College, je v 55-odstotni lasti univerze York (Združeno kraljestvo) in v 45-odstotni lasti družbe KIC.
- 19 Poleg tega je družba KIC predstavnica skupine za DDV, katere sestavni del je vsaka od ustanov skupine Kaplan, razen University of York International Pathway College, glede na to, da slednja ni odvisna družba v 100-odstotni ali večinski lasti družbe KIC.
- 20 Vsaka mednarodna ustanova ima svojo vodstveno in upravno strukturo, ki jo sestavljajo predstavniki ustanov skupine Kaplan in zadevne univerze.
- 21 Do oktobra 2014 so bile v Združenem kraljestvu sklenjene pogodbe med posredniki za pridobivanje študentov za ustanove skupine Kaplan in družbo KIC, tako da je bila ta družba v neposrednem stiku s temi posredniki, da bi v tujini pridobila študente za mednarodne ustanove. Ti posredniki so bili deležni pomoči predstavništev, ki so jim zagotavljala operativno oporo in so delovala na ključnih zadevnih trgih, in sicer na Kitajskem, v Hongkongu, Indiji in Nigeriji. Ta predstavništva so bila člani skupine Kaplan, razen predstavništva v Vietnamu, in so proti plačilu opravljala storitve za družbo KIC. Družba KIC je bila pri opravljanju storitev teh predstavništev in predstavnikov zavezana k plačilu DDV v Združenem kraljestvu v okviru mehanizma obrnjene davčne obveznosti.
- 22 Oktobra 2014 je skupina Kaplan ustanovila Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (v nadaljevanju: KPS), delniško družbo s sedežem v Hongkongu, ki je v enakem deležu v lasti devetih ustanov skupine Kaplan kot članic. Ima 20 zaposlenih in opravlja dejavnosti na podlagi družbene pogodbe. Razen ene izjeme družba KPS za nečlane ne opravlja storitev.
- 23 Družba KPS ima od oktobra 2014 obveznosti, ki jih je prej imela družba KIC, centralizirala pa je nekatere naloge, ki so jih pred tem datumom opravljala predstavništva. Družba KPS prav tako vodi mrežo predstavništev po vsem svetu. Ker se je ta mreža razširila, stopnja povezav med družbo KPS in njenimi predstavništvi pa se je povečala, so zadnja zdaj osredotočena na zagotavljanje dnevnega vodenja posrednikov.
- 24 Družba KPS je poleg tega odgovorna za vodenje posrednikov v Vzhodni in Jugovzhodni Aziji, kar ji omogoča, da ponuja storitve posrednikov, ki so v istem časovnem pasu kot trgi, na katerih novači študente za mednarodne ustanove. Ti posredniki nimajo izključnega razmerja z družbo KPS in lahko na eni strani delajo s konkurenti ustanov Kaplan, na drugi strani pa z zadevnimi univerzami. Posredniki, ki delajo za družbo KPS, so zato, da izpolnijo svojo nalogo, deležni podpore, ki je namenjena vzpodbudi, da priporočajo mednarodne ustanove, ki jih upravljajo ustanove skupine Kaplan.
- 25 Posredniki zaračunavajo svoje storitve družbi KPS, ki jih plačuje neposredno. Storitve, ki jih opravijo posredniki za družbo KPS, predstavništva za družbo KPS in sama družba KPS, niso predmet obdavčitve z DDV. Družba KPS izdaja ločen račun glede zneskov, dolgovanih posrednikom za storitve, opravljene za vsako zadevno ustanovo skupine Kaplan, čeprav je družba KIC predstavnica skupine za DDV, katere članice so te ustanove. Vsaka od ustanov skupine Kaplan plačuje storitve, ki jih zagotavlja družba KPS, kakor tudi storitve, ki jih zagotovijo predstavništva.
- 26 Spor o glavni stvari se nanaša na tri vrste storitev, za katere se v skladu z nacionalnim pravom šteje, da jih je družba KPS opravila za družbo KIC kot predstavnico skupine za DDV: prvič, storitve, ki jih posredniki opravijo za družbo KPS, drugič, storitve, ki jih za družbo KPS opravijo predstavništva, in tretjič, dejavnosti, kot je zlasti podpora, ki jo posrednikom zagotavlja družba KPS.

- 27 Družba KIC s tožbo, ki jo je vložila pred First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo), izpodbija dve odločbi, ki ju je izdala davčna in carinska uprava Združenega kraljestva in na podlagi katerih za storitve, za katere se šteje, da jih je zanj opravila družba KPS, ne velja oprostitev DDV iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 in so zato predmet obdavčitve z DDV.
- 28 Družba KIC namreč trdi, da te storitve spadajo na področje uporabe oprostitve, določene v tej določbi, in da torej ni dolžna, da kot predstavnica skupine za DDV za te dobave obračuna DDV v okviru mehanizma o obrnjeni davčni obveznosti. Opravljanje storitev, ki so jih posredniki in predstavništva prej opravljali za družbo KIC ter ki so bile predmet obdavčitve z DDV, so po mnenju družbe KIC zdaj zaradi ustanovitve družbe KPS oproščene plačila DDV.
- 29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) meni, da za ustanovitev družbe KPS v Hongkongu obstajajo komercialni razlogi in da se ne trdi, da je ta družba umetna tvorba oziroma da bi njena ustanovitev pomenila zlorabo pravic.
- 30 To sodišče tudi trdi, da ni sporno, da družba KPS opravlja za svoje člane, in sicer za ustanove skupine Kaplan, storitve, ki so neposredno nujne za opravljanje njihovih oproščenih dejavnosti, in da družba KPS od svojih članov zahteva natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov.
- 31 Po mnenju predložitvenega sodišča je ta spor o glavni stvari mogoče rešiti samo z razlago člena 132(1)(f) Direktive 2006/112.
- 32 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (oddelek za davke)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Kakšna je ozemeljska veljavnost oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive [...] 2006/112[...]? In sicer, [...] ali se nanaša tudi na neodvisno skupino oseb, ki ima sedež v državi članici, ki ni ena od držav članic, v kateri imajo sedež člani neodvisne skupine oseb? In če je tako, [...] ali se nanaša tudi na neodvisno skupino oseb, ki ima sedež zunaj [Evropske unije]?
2. Če je oprostitev za neodvisne skupine oseb načeloma na voljo subjektu, ki ima sedež v državi članici, ki ni ista država članica, v kateri ima sedež eden ali več članov neodvisne skupine oseb, in prav tako na voljo neodvisni skupini oseb s sedežem zunaj [Evropske unije], kako bi bilo treba uporabiti merilo, da ne sme biti verjetno, da bi oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence? Predvsem:
- (a) Ali se uporabi za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na druge prejemnike podobnih storitev, ki niso člani neodvisne skupine oseb, ali pa se uporabi samo za potencialno izkrivljanje, ki vpliva na potencialne alternativne ponudnike storitev članom neodvisne skupine oseb?
- (b) Če se uporabi le za druge prejemnike, ali sploh obstaja resnična verjetnost izkrivljanja, če drugi prejemniki, ki niso člani neodvisne skupine oseb, lahko bodisi prosijo, da se pridružijo zadevni neodvisni skupini oseb, ali pa ustanovijo svojo neodvisno skupino oseb 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 neodvisna skupina oseb prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje člane 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 neodvisne skupine oseb? Če je tako, ali je pomembno, da je neodvisna skupina oseb prepričana, da bo še naprej opravljala storitve za svoje člane, 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 neodvisna skupina oseb?
- (e) Ali je dokazno breme v zvezi z dokazovanjem verjetnosti izkrivljanja na davčnem organu v Uniji, ki izvaja Direktivo [2006/112]?

- (f) Ali mora davčni organ v Uniji naročiti posebno izvedensko oceno trga v tretji državi, v kateri ima neodvisna skupina oseb sedež?
  - (g) Ali je mogoče obstoj resnične verjetnosti izkrivljanja dokazati z opredelitvijo komercialnega trga v tretji državi?
3. Ali je mogoče oprostitev za neodvisne skupine oseb uporabiti v okoliščinah te zadeve, v katerih so člani neodvisne skupine oseb med seboj ekonomsko, finančno ali organizacijsko povezani?
4. Ali je mogoče oprostitev za neodvisne skupine oseb uporabiti v okoliščinah, v katerih so člani oblikovali skupino za DDV, ki je en davčni zavezanec? Ali bi bil odgovor drugačen, če družba KIC, ki je predstavnica skupine za DDV, za katero se (v skladu z nacionalnim pravom) storitve opravijo, ni članica neodvisne skupine oseb? Če je odgovor pritrديلen, ali je ta razlika odpravljena s tem, da nacionalno pravo določa, da ima član predstavnik značilnosti in status članov neodvisne skupine oseb za namene uporabe oprostitve za neodvisne skupine oseb?“

### Vprašanja za predhodno odločanje

#### *Tretje in četrto vprašanje*

- 33 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtem vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj in najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev, ki je določena v tej določbi, uporablja za storitve, ki jih opravi neodvisna skupina oseb, katere člani tvorijo skupino za DDV v smislu člena 11 te direktive, kadar so te storitve opravljene za to skupino za DDV. Če je odgovor pritrديلen, predložitveno sodišče na eni strani sprašuje, ali okoliščina, da član, ki je predstavnik te skupine za DDV, ni član te neodvisne skupine oseb, vpliva na uporabo oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, na drugi strani pa, ali je ta vpliv mogoče odpraviti z določbami nacionalnega prava.
- 34 Najprej je treba poudariti, da je iz oprostitve, določene v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, razvidno, da je neodvisna skupina oseb v celoti davčna zavezanica, ločeno od svojih članov. Iz besedila te določbe je razvidno, da je neodvisna skupina oseb avtonomna in da zato svoje storitve opravlja neodvisno v smislu člena 9 Direktive 2006/112. Poleg tega, če storitve, ki jih opravlja neodvisna skupina oseb, ne bi bile storitve, ki jih opravlja davčni zavezanec, ki deluje kot tak, te storitve ne bi bile obdavčene z DDV v skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112. Te storitve zato ne bi mogle biti predmet oprostitve, kot je ta iz člena 132(1)(f) te direktive (sodba z dne 4. maja 2017, Komisija/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, točka 61).
- 35 Opozoriti je treba tudi, da v skladu s členom 132(1)(f) Direktive 2006/112 države članice oprostijo storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet davka na dodano vrednost, in so neposredno namenjene izvajanju njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence.
- 36 V zvezi s tem je iz uvodnih izjav 25 in 35 Direktive 2006/112 razvidno, da je ta direktiva namenjena usklajevanju davčne osnove DDV in da so oprostitev od tega davka samostojni pojmi prava Unije, ki jih je treba umestiti, kot je Sodišče že presodilo, v splošni okvir skupnega sistema DDV, ki ga določa ta direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 37 Poleg tega je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da je treba izraze, uporabljene za določitev oprostitve DDV iz člena 132 Direktive 2006/112, razlagati ozko, ker te oprostitev pomenijo izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet tega davka. Vendar mora



biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostivami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi jim bil odvzet učinek. Namen sodne prakse Sodišča ni vsiliti razlago, zaradi katere oprostitev, ki so predvidene v tej določbi, v praksi skoraj ne bi bilo mogoče uporabiti (sodba z dne 4. maja 2017, Komisija/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, točka 50 in navedena sodna praksa).

- 38 Glede besedila člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, kot je bilo opozorjeno v točki 35 te sodbe, se oprostitev iz te določbe nanaša na storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb. Nasprotno pa iz tega besedila ne izhaja, da bi bile storitve, ki jih za svoje člane opravijo take skupine, izključene iz področja uporabe te oprostitve, če ti člani tvorijo skupino za DDV v smislu člena 11 Direktive 2006/112. Vendar pa ob upoštevanju samega besedila člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 oblikovanje takšne skupine za DDV ne more povzročiti razširitve uporabe navedene oprostitve na storitve, opravljene za subjekte, ki niso člani neodvisne skupine oseb.
- 39 Poleg tega je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (sodba z dne 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 40 Glede sobesedila, v katerega se umešča člen 132(1)(f) Direktive 2006/112, je treba poudariti, da je ta določba umeščena v poglavje 2 z naslovom „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, ki je pod naslovom IX te direktive. Iz tega naslova je razvidno, da se oprostitev iz te določbe nanaša zgolj na neodvisne skupine oseb, katerih člani opravljajo dejavnosti v javnem interesu (sodba z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 44).
- 41 Iz tega sobesedila pa niso razvidni elementi, ki bi iz te oprostitve izključevali neodvisne skupine oseb, katerih člani tvorijo skupino za DDV v smislu člena 11 Direktive 2006/112, vendar pod pogojem, da vsi člani teh skupin opravljajo dejavnosti v javnem interesu.
- 42 V zvezi s ciljem člena 132(1)(f) znotraj Direktive 2006/112 je treba opozoriti, da je namen vseh določb člena 132 te direktive nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostiti DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izoginitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (sodba z dne 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 43 Tako se oprostitev iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 nanaša na storitve, ki jih opravlja neodvisna skupina oseb, kadar to opravljanje storitev neposredno prispeva k izvajanju dejavnosti v javnem interesu iz člena 132 te direktive (sodba z dne 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 44 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da se oprostitev iz člena 132(1)(f) te direktive načeloma nanaša na storitve, ki jih opravlja neodvisna skupina oseb za svoje člane, ki tvorijo skupino za DDV, če te storitve neposredno prispevajo k opravljanju dejavnosti v javnem interesu iz člena 132 te direktive. Te oprostitev pa ni mogoče uporabiti za opravljanje storitev, ki so jih deležni člani skupine za DDV, ki niso obenem člani neodvisne skupine oseb, ki opravljajo takšne dejavnosti v javnem interesu.
- 45 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se za uveljavitev ureditve, določene v členu 11 Direktive 2006/112, zahteva, da nacionalna ureditev, sprejeta na podlagi te določbe, omogoča, da se osebe, zlasti družbe, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezane, ne štejejo več za ločene zavezanke za DDV, zato da jih je mogoče šteti za enotnega davčnega zavezanca. Kadar država članica tako uporabi navedeno določbo, subjekta ali subjektov, ki so pravno odvisni v smislu te določbe, ni mogoče šteti za davčnega zavezanca ali davčne zavezanke v smislu člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19).

- 46 Iz tega izhaja, da izenačitev z enim davčnim zavezancem izključuje možnost, da bi člani skupine za DDV še naprej ločeno predložili obračun DDV ter se znotraj in zunaj svoje skupine identificirali kot davčni zavezanci, ker lahko le en davčni zavezanec predloži navedene davčne obračune. Iz tega je razvidno, da je treba v takem položaju za storitve, ki jih opravi tretji v korist člana skupine za DDV, za namene DDV šteti, kot da niso bile opravljene v korist tega člana, ampak v korist skupine za DDV, v katero se slednji uvršča (sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 29).
- 47 Zato za namene DDV za storitve, ki jih neodvisna skupina oseb opravi za člane skupine za DDV, ni mogoče šteti, da so bile opravljene individualno za njene člane, temveč je treba šteti, da so bile opravljene za skupino za DDV kot celoto (glej po analogiji sodbo z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 30).
- 48 Iz tega izhaja, da se za takšne storitve šteje, da so bile opravljene za zadevno skupino za DDV kot celoto in torej tudi za predstavnika skupine za DDV. Tako bi v primeru, da ta zadnjenavedeni subjekt ne bi bil obenem član neodvisne skupine oseb, uporaba oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 koristila nečlanom neodvisne skupine oseb.
- 49 Ta določba pa izrecno določa le storitve, ki jih neodvisne skupine oseb opravijo za svoje člane. Tako ni v primeru storitev, ki jih neodvisna skupina oseb opravi za skupino za DDV, katere člani niso vsi obenem člani te neodvisne skupine oseb. Ob upoštevanju natančnega besedila pogojev za oprostitvev bi bila vsakršna razlaga, s katero bi se širil obseg člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, nezdržljiva z namenom te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, točka 14).
- 50 V zvezi s tem je treba poudariti, da te ugotovitve z vidika preudarkov iz točk 36 in 49 te sodbe ni mogoče postaviti pod vprašaj z določbami nacionalnega prava, ki določajo, da mora imeti predstavnik skupine za DDV značilnosti in status članov zadevne neodvisne skupine oseb za namene uporabe oprostitve, določene v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112. Ker je ta oprostitvev avtonomen pojem prava Unije, je njegova uporaba pogojena s tem, da so vsi člani skupine za DDV dejansko člani te neodvisne skupine oseb. Če ta pogoj ni izpolnjen, te določbe nacionalnega prava ne morejo privedi do uporabe navedene oprostitve.
- 51 Posledično, ker je iz predložitvene odločbe razvidno, da je neodvisna skupina oseb iz postopka v glavni stvari opravljala odplačne storitve za skupino za DDV, katere eden od članov ni bil član te neodvisne skupine oseb, ta skupina ne more biti deležna oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, opravljanje teh storitev pa pomeni obdavčljivo transakcijo na podlagi člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.
- 52 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti s sodbo z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), v kateri je Sodišče v točkah od 42 do 44 v bistvu presodilo, da oprostitvev DDV iz člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki ustreza členu 131 in členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, ni pogojena s tem, da se zadevne storitve opravijo izključno za člane zadevne neodvisne skupine oseb. To pomeni, na eni strani, da so v skladu s to določbo oproščene le storitve, ki se opravijo za člane te neodvisne skupine oseb, če se te storitve opravijo v okviru ciljev, za katere je bila takšna skupina ustanovljena, in se torej opravijo v skladu z njenim ciljem. Na drugi strani, storitve, ki se opravijo za osebe, ki niso člani te neodvisne skupine oseb, ne morejo biti deležne te oprostitve, saj te storitve ne spadajo na področje uporabe te oprostitve in so še naprej predmet DDV v skladu s členom 2(1) te direktive.

- 53 V zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 20. novembra 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), so bile namreč zadevne storitve opravljene, na eni strani, za člane zadevne neodvisne skupine oseb in, na drugi strani, za osebe, ki niso bile niti njeni člani niti niso tvorile – skupaj s člani te neodvisne skupine oseb – skupine za DDV v smislu člena 11 Direktive 2006/112. V tej zadevi ni obstajalo nikakršno tveganje za razširitev obsega oprostitve, določene v členu 13(A)(1)(f) Šeste direktive 77/388.
- 54 Ker pa je treba v obravnavani zadevi storitve, ki jih opravi neodvisna skupina oseb za člana takšne skupine za DDV, za namene DDV šteti, kot da niso bile opravljene za tega člana, temveč za skupino za DDV, ki ji ta član pripada, obstaja tveganje za razširitev obsega oprostitve, določene v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, razen če so vsi člani te skupine za DDV obenem člani zadevne neodvisne skupine oseb.
- 55 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe ne uporablja za storitve, ki jih neodvisna skupina oseb opravlja za skupino za DDV v smislu člena 11 te direktive, če vsi člani te zadnjenavedene skupine niso člani navedene neodvisne skupine oseb. Obstoj določb nacionalnega prava, ki določajo, da mora imeti predstavnik takšne skupine za DDV značilnosti in status članov zadevne neodvisne skupine oseb za namene uporabe oprostitve, določene v korist neodvisnih skupin oseb, v zvezi s tem ni upošteven.

### *Prvo in drugo vprašanje*

- 56 Ob upoštevanju odgovorov na tretje in četrto vprašanje na prvo in drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

### **Stroški**

- 57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**Člen 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe ne uporablja za storitve, ki jih neodvisna skupina oseb opravlja za skupino oseb, ki jih je mogoče šteti za enega davčnega zavezanca, v smislu člena 11 te direktive, če vsi člani te zadnjenavedene skupine niso člani navedene neodvisne skupine oseb. Obstoj določb nacionalnega prava, ki določajo, da mora imeti predstavnik takšne skupine oseb, ki jih je mogoče šteti za enega davčnega zavezanca, značilnosti in status članov zadevne neodvisne skupine oseb za namene uporabe oprostitve, določene v korist neodvisnih skupin oseb, v zvezi s tem ni upošteven.**

Podpisi