

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2020. gada 18. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Tirdzniecības pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, ko neatkarīgas grupas sniedz saviem dalībniekiem – PVN piemērojamība grupām – 11. pants – PVN maksātāju grupa

Lietā C-777/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2019. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 1. februārī, tiesvedībā

Kaplan International Colleges UK Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otrās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši A. Kumins [*A. Kumin*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*], (referenti),

ģenerālvokāle: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 23. janvārī tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Kaplan International Colleges UK Ltd* vērā – R. Woolich un M. Murcia, solicitors, kār R. Hill, barrister,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – S. Brandon, kār J. Kraehling un Z. Lavery, pārstāves, kam palīdz O. Thomas, QC,

– Eiropas Komisijas vērā – A. Armenia un R. Lyal, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus 2020. gada 23. aprīlī a tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2008/8/ES (2008. gada 12. febru?ris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”), 132. panta 1. punkta f) apak?punktu.

2 ?is l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Kaplan International Colleges UK Limited* (turpm?k tekst? – “KIC”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienot?s Karalistes ie??mumu un muitas dienests, turpm?k tekst? – “ie??mumu dienests”) par ie??mumu dienesta atteikumu pie??irt pras?t?jai autonom?m personu grup?m paredz?to atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN).

Atbilsto??s ties?bu normas

Savien?bas ties?bu akti

3 Direkt?vas 2006/112 25. un 35. apsv?rum? ir noteikts:

“(25) J?saska?o summas, kurai uzliek nodokli, noteikšana, lai PVN piem?rošana dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, rad?tu l?dzv?rt?gas sekas vis?s dal?bvalst?s.

[..]

(35) B?tu j?sast?da kop?gs atbr?vojumu saraksts, lai Kopienu pa?u resursus vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di.”

4 ??s direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apak?punkt? ir noteikts:

“PVN uzliek ??diem dar?jumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.”

5 Min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no ??s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.”

6 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 11. pantu:

?Apspriedusies ar padomdev?ju komiteju pievienot?s v?rt?bas nodok?a jaut?jumos [..], katra dal?bvalsts par vienu nodok?a maks?t?ju var uzskat?t personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? un kuras, kaut ar? juridiski patst?v?gas, ir cie??i saist?tas cita ar citu finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m.

Dal?bvalsts, kas izmanto pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju, var veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nepie?autu, ka min?t? noteikuma piem?rošana padara iesp?jamu nodok?u nemaks?šanu vai izvair???anos no nodok?u maks???anas.”

7 ??s direkt?vas 131. pant? ir noteikts:

“??s sada?as 2. l?dz 9. noda?? paredz?tos atbr?vojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus,

piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu”.

8 Minētās direktīvas 132. panta 1. punkts ir paredzēts:

Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumos:

[..]

f) pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopējās izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropojumu;

[..].

i) bērnū vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pērkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīga mērķi;

[..].”

Apvienotās Karalistes tiesības

9 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vārtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – “1994. gada likums”) 9. pielikuma 16. grupā, ar ko Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir transponēts valsts tiesībās, ir paredzēts, ka no [PVN] atbrīvo:

“[..]

1 Pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, ja ir izpildīti katrs no turpmāk minētajiem nosacījumiem:

a) katra no šīm personām ir persona, kuras darbība (turpmāk tekstā – “attiecīgā darbība”) ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuras darbību tā nav nodokļa maksātāja Direktīvas [2006/112] 9. panta izpratnē;

b) pakalpojumi tiek sniegti, lai nodrošinātu grupas dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to attiecīgās darbības veikšanai;

c) šī grupa tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopējās izdevumos, un

d) atbrīvojums nerada konkurences izkropojumu.”

10 1994. gada 9. pielikuma 6. grupā ir paredzēts izglītības pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa.

11 Šis likuma 7A pants “Pakalpojumu sniegšanas vieta” ir noteikts:

“(1) Šis pants attiecas uz valsts, kurā pakalpojumi tiek sniegti, noteikšanu šī likuma izpratnē.

(2) Pakalpojumu sniegšana uzskatāma par notikušu –

a) valstī, kurā ir dibināts pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir attiecīgais uzņēmējs, un

b) pretējā gadījumā – valstī, kurā ir dibināts pakalpojumu sniedzējs.

(3) Tiesību sniegt pakalpojumus rašanās vieta ir tā pati, kurā pakalpojumu sniegšana tiktu uzskatīta par notikušu, ja tos sniedz tiesību sniedzējs tiesību saņēmējam (neatkarīgi no tā, vai tiesības ir izmantotas), un šajā nolūkā tiesības sniegt pakalpojumus ietilpst jebkuras tiesības, opcijas vai priekšrocības saistībā ar pakalpojumu piegādi un priekšrocību sniegšanu, kas rodas no jebkurām tiesībām sniegt pakalpojumus.

(4) Šajā likumā persona ir attiecīgais uzņēmējs saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, ja šā persona:

a) ir nodokļa maksātājs Direktīvas [2006/112] 9. panta izpratnē,

b) ir reģistrēta saskaņā ar šā likuma noteikumiem,

c) ir identificēta PVN nolūkās saskaņā ar dalībvalsts, kas nav Apvienotā Karaliste, likumiem [..]

[..]

un ja pakalpojumi personai tiek sniegti ne tikai pilnībā privtām vajadzībām.

[..]”

12 Minētā likuma 8. pantā, kurā ir paredzēta apgrieztā maksāšanas kārtība, ir paredzēts:

“(1) Ja pakalpojumus sniedz persona, kura ir reģistrēta citā valstī, kas nav Apvienotā Karaliste šā punkta piemērojamajos apstākļos, saskaņā ar šo likumu iestājas tādas pašas sekas (tā vietā, lai par pakalpojumu sniedzēju uzskatītu šo personu):

a) kādas iestātos gadījumā, ja pats saņēmējs sniegtu pakalpojumus Apvienotajā Karalistē, veicot saimniecisko darbību vai tās nolūkās, un

b) šā sniegšana būtu sniegšana, kas apliekama ar nodokli.

(2) Iepriekš minētais 1. punkts ir piemērojams, ja:

a) saņēmējs ir attiecīgais uzņēmējs, kas ir dibināts Apvienotajā Karalistē, un

b) pakalpojumu sniegšanas vieta ir Apvienotajā Karalistē, un ja uz pakalpojumu sniegšanu attiecas 4.A pielikuma 1. vai 2. daļa, saņēmējs ir reģistrēts saskaņā ar šo likumu.

(3) Pakalpojumi, attiecībā uz kuriem tiek uzskatīts, ka tos sniedz saņēmējs atbilstoši iepriekš minētajam 1. punktam, nav jāņem vērā kā viā sniegtie pakalpojumi, lai noteiktu viā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, piemērojot 26. panta 1. punktu.

[..]”

13 Attiecībā uz jēdzienu "personu grupa, kas var tikt uzskatīta par vienu vienīgu PVN maksātāju" (turpmāk tekstā – PVN maksātāju grupa), Apvienotā Karaliste, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzēto iespēju, pieņemta 1994. gada likuma 43. pantu, saskaņā ar kuru:

"(1) Ja atbilstoši [43.A un 43.D pantam] juridiska persona ir uzskatāma par grupas dalībnieci, jebkura grupas dalībnieka veikta uzņēmējdarbība ir uzskatāma par tās, ko veicis tās pārstāvis, un:

a) grupas dalībnieka veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana citam grupas dalībniekam nav ņemama vērā, un

b) jebkura piegāde, uz kuru neattiecas iepriekšējais a) apakšpunkts un kura ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic grupas dalībnieks vai kas tiek veikta grupas dalībniekam, uzskatāma par piegādi, ko veicis pārstāvis vai kas veikta pārstāvim, un

c) jebkurš PVN maksājums, ko samaksājis grupas dalībnieks vai kas tam jāmaksā par preču saņemšanu no citas dalībvalsts vai par preču importu no valsts, kas nav dalībvalsts, uzskatāms par pārstāvja samaksātu vai maksājumu, un preces uzskatāmas:

i) gadījumā, ja preces iegādātas no citas dalībvalsts 73. panta 7. punkta izpratnē, un

ii) gadījumā, ja preces ievestas no valsts, kas nav dalībvalsts, šajā izpratnē vai 38. panta izpratnē,

par tādām, ko ieguvīš vai attiecīgajā gadījumā ievēdīs pārstāvis; un visi grupas dalībnieki ir solidāri atbildīgi par jebkuru PVN maksājumu, kas jāveic grupas pārstāvim."

14 Šis likuma 43. panta 1.AA punkts ir noteikts:

"a) ja saskaņā ar jebkuru tiesību normu, kas pieņemta atbilstoši šim likumam (turpmāk tekstā – "attiecīgais noteikums") vai to piemērojot, ir būtiski noteikt, vai persona, kura sniegusi pakalpojumus vai kurai tie sniegti, vai persona, kura preces iegādājusies vai ievēdusi, ir noteiktam aprakstam atbilstoša persona,

b) iepriekš minētais 1. punkta b) un c) apakšpunkts attiecas uz jebkuru piegādi, iegādi vai ievēšanu, un

c) pastāv atšķirība, kura šis likuma izpratnē var būt nozīmīga, starp:

i) aprakstu, kas piemērojams pārstāvim, un

ii) aprakstu, kas piemērojams subjektam, kurš (neraugoties uz šo pantu) šis likuma izpratnē ir uzskatāms par tās, kas veic piegādi, iegādi vai ievēšanu, vai, attiecīgajā gadījumā, pakalpojumu saņēmēju,

attiecīgais noteikums rada tādā sekas saistībā ar šo piegādi, iegādi vai ievēšanu, kā tad, ja vienīgais pārstāvim piemērojamais apraksts būtu apraksts, kas faktiski ir piemērojams šim subjektam."

15 Minētā likuma 43. panta 1.AB punkts ir noteikts:

"Iepriekš minētais 1.AA punkts nav piemērojams, ja attiecīgā noteikuma izpratnē būtiski ir tas, vai persona ir nodokļu maksātājs."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 16 *KIC* ir *Kaplan* grupas holdingsabiedrība, kas sniedz izglītības un karjeras attīstības pakalpojumus. Šajā grupā ietilpst deviņi meitasuzņēmumi, kuri ir dibināti Apvienotajā Karalistē (turpmāk tekstā – “*Kaplan* uzņēmumi”), un katrs no tiem vada augstskolas izglītības iestādi Apvienotajā Karalistē (turpmāk tekstā – “starptautiskās izglītības iestādes”), sadarbojoties ar vienu vai vairākiem Lielbritānijas universitātiem.
- 17 *Kaplan* uzņēmumiem attiecībā uz izglītības pakalpojumiem, ko tie sniedz studentiem, ir piemērojams Direktīvas 2006/112/EC 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN.
- 18 Astoņas no starptautiskajām izglītības iestādēm pilnībā pieder *KIC*. Pārējās izglītības iestādes, *University of York International Pathway College*, 55 % apmērā pieder Jorkas Universitātei (Apvienotajā Karalistē) un 45 % apmērā *KIC*.
- 19 Turklāt *KIC* ir PVN grupas, kurā ietilpst arī visi *Kaplan* uzņēmumi, izņemot *University of York International Pathway College*, jo pārējās minētās nav pilnībā vai lielākajā daļā *KIC* piederošs meitasuzņēmums, pārējie.
- 20 Katrai starptautiskajai izglītības iestādei ir sava vadības un pārvaldības struktūra, ko veido *Kaplan* uzņēmuma un attiecīgās universitātes pārdevji.
- 21 Pirms 2014. gada oktobra Apvienotajā Karalistē starp *Kaplan* uzņēmumu studentu piesaistes aģentiem un *KIC* tika noslēgti līgumi, tādējādi *KIC* bija tiešs kontakts ar šiem aģentiem, lai pārvaldītu piesaistītu studentus mērķbāzē starptautiskās izglītības iestādēs. Minētie aģenti saņēma atbalstu no pārdevniecības birojiem, kas tiem sniedza darbības atbalstu un kuri atradās attiecīgajos galvenajos tirgos, proti, Ķīnā, Honkongā, Indijā un Nīderlandē. Šie pārdevniecības biroji bija *Kaplan* grupas dalībnieki, izņemot biroju, kas atrodas Vjetnamā, un par samaksu sniedza pakalpojumus *KIC*. *KIC* par minēto pārdevniecības biroju un aģentu sniegtajiem pakalpojumiem maksāja PVN Apvienotajā Karalistē saskaņā ar apgrieztās maksāšanas kārtību.
- 22 2014. gada oktobrī *Kaplan* grupa izveidoja *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (turpmāk tekstā – “*KPS*”) – akciju sabiedrību, kas reģistrēta Honkongā un kura vienīgās daļas piederēja deviņiem *Kaplan* uzņēmumiem kā dalībniekiem. Tā nodarbina 20 darbiniekus un veic savu darbību saskaņā ar pievienošanās līgumu. Ar vienu izņēmumu – *KPS* nesniedz pakalpojumus uzņēmumiem, kas nav tās dalībnieki.
- 23 Kopš 2014. gada oktobra *KPS* uzņemas pienākumus, ko agrāk veica *KIC*, un centralizē noteiktus uzdevumus, kas pirms šā datuma bija pārdevniecības biroju pienākums. *KPS* arī pārvalda pārdevniecības biroju tīklu visā pasaulē. Tā kā šis tīkls paplašinājās un *KPS* attiecības ar šiem birojiem kļuva intensīvākas, to uzdevums no šī brīža bija nodrošināt aģentu ikdienas pārvaldību.
- 24 Turklāt *KPS* ir atbildīga par aģentu pārvaldību Austrumāzijā un Dienvidaustrumāzijā, kas tai ļauj sniegt to aģentu pakalpojumus, kuri atrodas tajā pašā laikā joslā kā starptautisko izglītības studentu piesaistes tirgī. Šiem darbiniekiem nav ekskluzīvu attiecību ar *KPS* un tiem ir atļauts strādāt, pirms, ar *Kaplan* uzņēmumu konkurentiem un, otrkārt, ar attiecīgajām universitātiem. Lai izpildītu savu uzdevumu, *KPS* nodarbinātie aģenti saņem atbalstu, kas paredzēts, lai viņus mudinātu ieteikt *Kaplan* uzņēmumu pārvaldībā esošās izglītības iestādes.
- 25 Aģenti par saviem pakalpojumiem izraksta rēķinu *KPS*, kas tos apmaksā tieši. PVN nav

j?maks? par a?entu sniegtajiem pakalpojumiem *KPS*, p?rst?vniec?bas biroju sniegtajiem pakalpojumiem *KPS* vai *KPS* sniegtajiem pakalpojumiem. *KPS* izraksta atseviš?u r??inu par summ?m, kas a?entiem maks?jamas par katram attiec?gajam *Kaplan* uz??mumam sniegtajiem pakalpojumiem, lai gan *KIC* ir PVN grupas, kuras dal?bnieki ir šie uz??mumi, p?rst?vis. Katrs *Kaplan* uz??mums maks? par *KPS* sniegtajiem pakalpojumiem, k? ar? tiem, ko sniedz p?rst?vniec?bas biroji.

26 Pamatlieta attiecas uz triju veidu pakalpojumiem, kuri saska?? ar valsts ties?b?m tiek uzskat?ti par t?diem, ko *KPS* k? PVN maks?t?ju grupas p?rst?vis sniedz *KIC*: pirmk?rt, pakalpojumiem, ko a?enti sniedz *KPS*, otrk?rt, pakalpojumiem, ko p?rst?vniec?bas biroji sniedz *KPS*, un, trešk?rt, t?d?m darb?b?m k? *KPS* sniegtais atbalsts a?entiem.

27 Ar pras?bu, kas celta *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Imigr?cijas un patv?ruma lietu pal?ta, Apvienot? Karaliste)), *KIC* apstr?d divus Apvienot?s Karalistes nodok?u un muitas administr?cijas pie?emtus l?mumus, saska?? ar kuriem pakalpojumi, kurus uzskata par t?diem, ko tai sniedz *KPS*, neietilpst Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no PVN piem?rošanas jom? un l?dz ar to ir aplicami ar PVN.

28 *KIC* faktiski apgalvo, ka šie pakalpojumi ietilpst šaj? ties?bu norm? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jom? un ka l?dz ar to tai k? PVN maks?t?ju grupas dal?bnieci nav pien?kuma maks?t PVN par šiem pakalpojumiem saska?? ar apgriezt?s maks?šanas k?rt?bu. Pakalpojumi, ko agr?k a?enti un p?rst?vniec?bas biroji sniedza *KIC* un kas bija aplicami ar PVN, p?c *KIC* dom?m, turpm?k, kopš *KPS* izveides, esot atbr?voti no PVN.

29 *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta)) nor?da, ka past?vot komerci?li iemesli, kas pamato *KPS* izveidi Honkong?, un ka netiek apgalvots, ka š? vien?ba b?tu m?ksl?ga vai izrais?tu ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

30 Š? tiesa ar? nor?da, ka netiek apstr?d?ts, ka *KPS* saviem dal?bniekiem, proti, *Kaplan* uz??mumiem, sniedz pakalpojumus, kas ir tieši nepieciešami to no nodok?a atbr?voto darb?bu veikšanai, un ka *KPS* tikai pieprasa no saviem dal?bniekiem prec?zi atmaks?t savu da?u kop?gajos izdevumos, kuru tiem ir pien?kums segt.

31 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka str?du pamatliet? var atrisin?t, vien?gi interpret?jot Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

32 Š?dos apst?k?os *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta)) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) K?da ir [...] Direkt?vas 2006/112 [...] 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a teritori?l? piem?rošanas joma? It ?paši, [...] vai tas attiecas uz neatkar?gu personu grupu, kas ir re?istr?ta dal?bvalst?, kura nav neatkar?gas personu grupas dal?bnieku dal?bvalsts vai dal?bvalstis? Apstiprinošas atbildes gad?jum?, [...] vai šis atbr?vojums no nodok?a attiecas ar? uz neatkar?gu personu grupu, kas re?istr?ta ?rpus [Eiropas Savien?bas]?

2) Ja neatkar?gu personu grupu atbr?vojums no nodok?a princip? ir piem?rojams uz??mumam, kas re?istr?ts no viena vai vair?kiem neatkar?gas personu grupas dal?bniekiem atš?ir?g? dal?bvalst?, un ar? neatkar?gai personu grupai, kas re?istr?ta ?rpus Eiropas Savien?bas, k? š?d? gad?jum? b?tu j?piem?ro krit?rijs, saska?? ar kuru atbr?vojumam no nodok?a neb?tu j?izraisa konkurences izkrop?ojums? Konkr?ti:

a) Vai tas attiecas uz potenci?lu konkurences izkrop?ojumu, kas ietekm? citus l?dz?gu

pakalpojumu saņēmējus, kas nav neatkarīgas personu grupas dalībnieki, vai arī tas attiecas tikai uz potenciālu konkurences izkropojumu, kas ietekmē potenciālus alternatīvus pakalpojumu sniedzējus, kas sniedz pakalpojumus neatkarīgas personu grupas dalībniekiem?

b) Ja šis kritērijs attiecas tikai uz citiem saņēmējiem, vai var būt patiesa konkurences izkropojuma iespēja, ja citi saņēmēji, kas nav neatkarīgas personu grupas dalībnieki, var vai nu lēgt pievienoties attiecīgajai neatkarīgajai personu grupai, vai arī izveidot paši savu neatkarīgu personu grupu, lai saņemtu līdzīgus pakalpojumus, vai iegūt līdzīgus PVN ietaupījumus ar citām metodēm (piemēram, izveidojot filiāli dalībvalstī vai attiecīgā trešā valstī)?

c) Ja šis kritērijs attiecas tikai uz citiem pakalpojumu sniedzējiem, vai patiesā konkurences izkropojuma iespēja ir jāizvērtē, nosakot, vai neatkarīgā personu grupa ir pārliecināta par tās dalībnieku klientāras saglabāšanu neatkarīgi no iespējamās iegūtā atbrīvojuma no PVN – un tādēļ tātad ir jāizvērtē, pamatojoties uz citu pakalpojumu sniedzēju piekūvi valsts tirgum, kurā savu uzņēmējdarbību veic neatkarīgas personu grupas dalībnieki? Apstiprinošas atbildes gadījumā, vai ir svarīgi, vai neatkarīgā personu grupa ir pārliecināta par savu dalībnieku klientāras saglabāšanu, jo tie ir daļa no tās pašas uzņēmumu grupas?

d) Vai potenciāls konkurences izkropojums ir jāizvērtē valsts līmenī saistībā ar alternatīviem pakalpojumu sniedzējiem trešā valstī, kur neatkarīgā personu grupa ir reģistrēta?

e) Vai Savienības nodokļu iestādei, kura piemēro direktīvu [2006/112], ir pierādīšanas pienākums, lai konstatētu konkurences izkropojuma faktu?

f) Vai Savienības nodokļu iestādei ir jāpieprasa ārējais eksperts atzinums par trešās valsts tirgu, kurā neatkarīgā personu grupa ir reģistrēta?

g) Vai patiesas konkurences izkropojuma iespējamības esamība var tikt noteikta, identificējot komerciālo tirgu trešajā valstī?

3) Vai neatkarīgas personu grupas atbrīvojumu var piemērot izskatāmās lietas apstākļos, kurā neatkarīgas personu grupas dalībnieki ir savstarpēji saistīti ar ekonomiskām, finansiālām vai organizatoriskām attiecībām?

4) Vai neatkarīgas personu grupas var piemērot atbrīvojumu tad, ja tās dalībnieki ir izveidojuši PVN grupu, kas ir viens nodokļa maksātājs? Vai atšķirība ir tad, ja KIC, pārstāvis, kuram (atbilstoši valsts tiesību aktiem) pakalpojumi tiek sniegti, nav neatkarīgas personu grupas dalībnieks? Un apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šī atšķirība ir novērsta ar valsts tiesību aktu, kurā ir paredzēts, ka pārstāvim neatkarīgas personu grupas atbrīvojuma piemērošanas nolūkā piemērot neatkarīgas personu grupas dalībnieku pazīmes un statusus?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par trešo un ceturto jautājumu

33 Ar trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā un vispirms, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīgā personu grupa, kuras dalībnieki veido PVN maksātāju grupu šīs direktīvas 11. panta izpratnē, ja šie pakalpojumi tiek sniegti šai PVN maksātāju grupai. Apstiprinošas atbildes gadījumā tātad jautā, pirmkārt, vai apstāklis, ka minētās PVN maksātāju grupas pārstāvis nav šīs neatkarīgās personu grupas dalībnieks, ietekmē Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu, un, otrkārt, vai šo ietekmi var

izslēgt ar valsts tiesību normām.

34 Vispirms ir jāuzsver, ka no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta paredzētā atbrīvojuma no nodokļa izriet, ka neatkarīgā personu grupa ir no saviem dalībniekiem pilnībā atsevišķa nodokļa maksātāja. Proti, no šīs tiesību normas pašā formulējuma izriet, ka neatkarīgā personu grupa ir neatkarīga un ka līdz ar to tā sniedz pakalpojumus neatkarīgi Direktīvas 2006/112 9. panta izpratnē. Turklāt, ja neatkarīgās personu grupas sniegtie pakalpojumi nebūtu nodokļa maksātāja, kas rēķojas kā tās, sniegti pakalpojumi, šiem pakalpojumiem nepiemērotu PVN atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam. Tādēļ šiem pakalpojumiem nevar piemērot tādā atbrīvojumu no nodokļa, kāds ir paredzēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 61. punkts).

35 Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgās personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopējās izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropojumu.

36 Šajā ziņā no Direktīvas 2006/112 25. un 35. apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir saskaņot PVN bāzi un ka atbrīvojumi no šā nodokļa ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kas, kā to jau ir nospriedusi Tiesa, ir jāaplūko ar minēto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgā kontekstā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2019. gada 20. novembris, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Turklāt no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka vērdi, kas izmantoti tādā PVN atbrīvojumu definīšanā, kuri aplūkoti Direktīvas 2006/112 132. pantā, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir izņēmums no vispārīgā principa, ka katru nodokļa maksātāja pret atlīdzību sniegtu pakalpojumu apliek ar nodokli. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro kopējās PVN sistēmas pamatēsošā nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka 132. pantā norādīto atbrīvojumu definīšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē to iedarbību. Tiesas judikatūras mērķis nav noteikt tādā interpretāciju, kas padarītu attiecīgos atbrīvojumus par gandrīz pilnībā nepiemērojamiem praksē (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Kā tika atgādāts šā sprieduma 35. punktā attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu, šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas uz pakalpojumiem, ko neatkarīgās personu grupas sniedz to dalībniekiem. No šā formulējuma neizriet, ka pakalpojumi, ko šādas grupas sniedz saviem dalībniekiem, ir izslēgti no šā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas, ja pārdotie minētie veido PVN maksātāju grupu Direktīvas 2006/112 11. panta izpratnē. Tādējādi, ņemot vērā pašu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu, šādas PVN maksātāju grupas izveidošanas rezultātā minētā atbrīvojuma piemērošana nevar tikt attiecināta arī uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti vienbērmi, kuras nav neatkarīgās personu grupas dalībnieki.

39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šā norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (spriedums, 2019. gada 20. novembris, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta kontekstu, ir

j?uzsver, ka š? ties?bu norma ir ietverta š?s direkt?vas IX sada?as 2. noda?? "Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s". Šis virsraksts nor?da, ka min?taj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums attiecas tikai uz neatkar?g?m personu grup?m, kuru dal?bnieki veic darb?bu sabiedr?bas interes?s (spriedums, 2017. gada 21. septembris, Komisija/V?cija, C?616/15, EU:C:2017:721, 44. punkts).

41 Tom?r no š? konteksta neizriet elementi, kas izsl?gtu no š? atbr?vojuma neatkar?gas personu grupas, kuru dal?bnieki veido PVN maks?t?ju grupu Direkt?vas 2006/112 11. panta izpratn?, tom?r ar nosac?jumu, ka visi šo grupu dal?bnieki veic darb?bas sabiedr?bas interes?s.

42 Attiec?b? uz 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta m?r?i Direkt?v? 2006/112 ir j?atg?dina, ka visa š?s direkt?vas 132. panta norma kopuma nol?ks ir konkr?tas darb?bas sabiedr?bas interes?s atbr?vot no PVN t?lab, lai atvieglotu piek?uvi atseviš?iem pakalpojumiem, k? ar? atseviš?u pre?u pieg?di, nov?ršot sad?rdzin?šanos, kas rastos no to aplikšanas ar PVN (spriedums, 2017. gada 21. septembris, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 T?d?j?di uz neatkar?gu personu grupu sniegtajiem pakalpojumiem Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums attiecas tad, ja šie pakalpojumi tieši sekm? š?s direkt?vas 132. pant? paredz?to sabiedr?bas interes?m atbilstošo darb?bu veikšanu (spriedums, 2017. gada 21. septembris, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Š?dos apst?k?os ir j?konstat?, ka min?t?s direkt?vas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums princip? attiecas uz pakalpojumiem, ko neatkar?ga personu grupa sniedz saviem dal?bniekiem, kuri veido PVN maks?t?ju grupu, ja šie pakalpojumi tieši veicina š?s direkt?vas 132. pant? paredz?to darb?bu veikšanu sabiedr?bas interes?s. Savuk?rt šis atbr?vojums nevar tikt piem?rots t?du pakalpojumu sniegšanai, ko sa?em PVN maks?t?ju grupas dal?bnieki, kuri taj? paš? laik? nav ar? neatkar?gas personu grupas, kas veic š?das darb?bas sabiedr?bas interes?s, dal?bnieki.

45 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 11. pant? paredz?t? rež?ma ?stenošana noz?m?, ka valsts tiesiskais regul?jums, kas pie?emts, pamatojoties uz šo ties?bu normu, at?auj personas, it ?paši sabiedr?bas, starp kur?m past?v finansi?la, saimnieciska un organizatoriska saikne, vairs neuzskat?t par atseviš??m PVN maks?t?j?m, bet uzl?kot t?s k? vienu vien?gu nodok?a maks?t?ju. Ja dal?bvalsts ir piem?rojusi min?to ties?bu normu, š?s ties?bu normas izpratn? pak?aut? persona vai personas nevar tikt uzskat?tas par vienu vai atseviš?iem nodok?a maks?t?jiem Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts).

46 No t? izriet, ka piel?dzin?šana vienam nodok?a maks?t?jam izsl?dz to, ka PVN grupas dal?bnieki turpina atseviš?i parakst?t PVN deklar?cijas un citi tos turpina grupas ietvaros un ?rpus t?s identific?t k? nodok?a maks?t?jus, jo tikai vienots nodok?a maks?t?js ir ties?gs parakst?t min?t?s deklar?cijas. No t? var secin?t, ka t?d? situ?cij? treš?s personas sniegtie pakalpojumi PVN maks?t?ju grupas dal?bniekam PVN piem?rošanas nol?k? ir j?uzskata par t?diem, kas sniegti nevis šim grupas dal?bniekam, bet pašai PVN maks?t?ju grupai, kur? tas ietilpst (spriedums, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA)*, *filial Sverige*, C?7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).

47 L?dz ar to PVN nol?k? pakalpojumi, ko neatkar?ga personu grupa sniedz PVN maks?t?ju grupas dal?bniekam, nevar tikt uzstat?ti par t?diem, kas šiem dal?bniekiem tiek sniegti individu?li, bet gan ir j?uzskata par t?diem, kas tiek sniegti visai PVN maks?t?ju grupai kopum? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA)*, *filial Sverige*,

48 No t? izriet, ka š?di pakalpojumi tiek uzskat?ti par sniegtiem attiec?gajai PVN maks?t?ju grupai kopumā un t?d?j?di ar? PVN maks?t?ju grupu p?rst?vošajai vien?bai. T?d?j?di gad?jum?, ja š? p?d?j? min?t? vien?ba vienlaikus neb?tu ar? neatkar?gas personu grupas dal?bniece, Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošana b?tu labv?l?ga tiem, kas nav neatkar?gas personu grupas dal?bnieki.

49 Ta?u š? ties?bu norma tieši attiecas tikai uz pakalpojumiem, ko neatkar?gas personu grupas sniedz saviem dal?bniekiem. T? tas nav t?du pakalpojumu gad?jum?, ko neatkar?ga personu grupa sniedz PVN maks?t?ju grupai, kuras dal?bnieki nav ar? visi š?s autonom?s personu grupas dal?bnieki. ?emot v?r? atbr?vojuma no nodok?a nosac?jumu prec?zo formul?jumu, jebk?da interpret?cija, kas paplašin?tu Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piem?rošanas jomu, neb?tu sader?ga ar š?s ties?bu normas m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1989. gada 15. j?nijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 14. punkts).

50 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka šis secin?jums, ?emot v?r? š? sprieduma 36. un 49. punkt? ietvertos apsv?rumus, nevar tikt apšaub?ts ar valsts ties?bu norm?m, kur?s ir paredz?ts, ka PVN maks?t?ju grupas p?rst?vim ir attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieku ?paš?bas un statuss, lai piem?rotu Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a. T? k? šis atbr?vojums no nodok?a ir autonomas Savien?bas ties?bu j?dziens, t? piem?rošana ir pak?auta nosac?jumam, ka visi PVN maks?t?ju grupas dal?bnieki faktiski ir min?t?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieki. Ja šis nosac?jums nav izpild?ts, min?t?s valsts ties?bu normas nevar izrais?t min?t? atbr?vojuma piem?rošanu.

51 L?dz ar to, t? k? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pamatliet? apl?kot? neatkar?g? personu grupa par atl?dz?bu ir sniegusi pakalpojumus PVN maks?t?ju grupai, kuras viens no dal?bniekiem nav š?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieks, šai p?d?jai grupa nevar tikt piem?rots Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a un š?du pakalpojumu sniegšana ir ar nodokli apliekams dar?jums atbilstoši Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam.

52 Šis konstat?jums nevar tikt apšaub?ts ar 2019. gada 20. novembra spriedumu *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), kur? Tiesa š? sprieduma 42.–44. punkt? b?t?b? nosprieda, ka Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV, 1977, L 145, 1. lpp.) 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt?, kas atbilst Direkt?vas 2006/112 131. panta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, paredz?tais atbr?vojums no PVN nav pak?auts nosac?jumam, ka attiec?gajiem pakalpojumiem ir j?b?t sniegtiem vien?gi attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bniekiem. Tas noz?m?, pirmk?rt, ka saska?? ar šo ties?bu normu no nodok?a ir atbr?vota vien?gi pakalpojumu sniegšana neatkar?gas personu grupas dal?bniekiem, cikt?l šie pakalpojumi tiek sniegti, iev?rojot m?r?us, kuriem ir izveidota š?da grupa, un t?d?j?di tie tiek pied?v?ti atbilstoši grupas uzdevumam. Otrk?rt, pakalpojumu sniegšanai person?m, kas nav min?t?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieki, nav piem?rojams šis atbr?vojums no nodok?a, jo š?da pakalpojumu sniegšana neietilpst min?t? atbr?vojuma piem?rošanas jom? un t?tad ir apliekama ar PVN saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punktu.

53 Proti, liet?, kur? tika pasludin?ts 2019. gada 20. novembra spriedums *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), attiec?gie pakalpojumi tika sniegti, pirmk?rt, attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bniekiem un, otrk?rt, person?m, kuras nebija š?s grupas dal?bnieces un ar? kop? ar š?s neatkar?g?s personu grupas locek?iem neveidoja PVN maks?t?ju grupu Direkt?vas 2006/112

11. panta izpratn?. Šaj? liet? nebija nek?da riska paplašin?t Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta A da?as 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanas jomu.

54 T? k? šaj? liet? pakalpojumi, ko neatkar?ga personu grupa sniegusi š?das PVN maks?t?ju grupas dal?bniekam, PVN nol?kos ir j?uzskata par t?diem, kas sniegti nevis šim dal?bniekam, bet gan PVN maks?t?ju grupai, kur? tas ietilpst, Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas joma var?tu tikt paplašin?ta, ja vien visi š?s PVN maks?t?ju grupas dal?bnieki nav ar? attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieki.

55 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams pakalpojumiem, ko neatkar?ga personu grupa sniedz PVN maks?t?ju grupai š?s direkt?vas 11. panta izpratn?, jo visi š?s p?d?j?s grupas dal?bnieki nav min?t?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieki. Tam, ka past?v valsts ties?bu normas, kur?s ir paredz?ts, ka š?das PVN maks?t?ju grupas p?rst?vim ir attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieka paz?mes un statuss, lai piem?rotu neatkar?g?m personu grup?m paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, šaj? zi?? nav nek?das noz?mes.

Par pirmo un otro jaut?jumu

56 ?emot v?r? atbildi uz trešo un ceturto jaut?jumu, uz pirmo un otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

57 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris), 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams pakalpojumiem, ko neatkar?ga personu grupa sniedz PVN maks?t?ju grupai š?s direkt?vas 11. panta izpratn?, jo visi š?s p?d?j?s grupas dal?bnieki nav min?t?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieki. Tam, ka past?v valsts ties?bu normas, kur?s ir paredz?ts, ka š?das PVN maks?t?ju grupas p?rst?vim ir attiec?g?s neatkar?g?s personu grupas dal?bnieka paz?mes un statuss, lai piem?rotu neatkar?g?m personu grup?m paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, šaj? zi?? nav nek?das noz?mes.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.