



Judikatūras krājums

GENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 23. aprīlī¹

Lieta C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
pret
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta),
Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodokļa sistēma –
Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no nodokļa – 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts –
Neatkarīgas izmaksu sadales grupas pakalpojumi saviem dalībniekiem – Teritoriālā piemērošanas
joma – Trešajā valstī reģistrēta grupa – Konkurences izkropļojuma jēdziens – Saistība ar nodokļa
režīmu grupām (11. pants)

I. Ievads

1. Izskatāmajā lietā atkārtoti tiek aplūkots tā saukto izmaksu sadales grupu atbrīvojums no nodokļa (PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts), kas pēdējā laikā vairākkārt ir bijis Tiesas judikatūras priekšmets². Šajā noteikumā ir paredzēts, ka no nodokļa atbrīvo izmaksu sadales grupas pakalpojumus saviem dalībniekiem, ja tā viņiem tikai uzliek šo pakalpojumu precīzas izmaksas (tā sauktā *Cost Sharing Group*, turpmāk tekstā iesniedzējtiesa to dēvē arī par “CSG”).

2. Izskatāmās lietas īpatnība ir tā, ka izmaksu sadales grupa atrodas Honkongā, tādējādi – trešajā valstī, savukārt tās dalībnieki ir uzņēmumu grupas meitasuzņēmumi, kas visi veic uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē. Gandrīz visi izmaksu sadales grupas dalībnieki ar citiem uzņēmumu grupas meitasuzņēmumiem Apvienotajā Karalistē veido PVN grupu atbilstoši PVN direktīvas 11. pantam. Tādēļ tagad ir jānoskaidro, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam ir arī pārrobežu ietekme un tas attiecas arī uz izmaksu sadales grupām trešajās valstīs. Ja tas tā ir, ir jānoskaidro, kā šis atbrīvojums ir saistīts ar nodokļa uzlikšanu PVN grupai, kas arī nozīmē, ka pakalpojumi šādas grupas iekšienē netiek aplikti ar nodokli.

3. It īpaši pirmais jautājums ir būtiski ekonomiski delikāts. Izvēlētais modelis izmantot trešo valsti, kurā, kā izskatāmajā gadījumā, nav PVN sistēmas, ļauj izmaksu sadales grupai saņemt gandrīz visus pakalpojumus, nemaksājot PVN, un tad tos, neapliekot ar nodokli, sniegt tālāk saviem dalībniekiem Apvienotajā Karalistē. Ja, kā izskatāmajā lietā, šiem dalībniekiem nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu, no tā izriet ievērojamas nodokļa ietaupīšanas iespējas.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Spriedumi, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), 2017. gada 21. septembris, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718), 2017. gada 21. septembris, *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719), 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija (C-616/15, EU:C:2017:721), un 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C-274/15, EU:C:2017:333).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 11., 131. pants un 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts³.

5. PVN direktīvas 11. panta 1. punktā dalībvalstīm ir dota šāda iespēja:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos (turpmāk – “PVN komiteja”), katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.”

6. PVN direktīvas 131. pantā ir paredzēti vispārīgi atbrīvojumu nosacījumi:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, 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 ļaunprātīgu izmantošanu.”

7. Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, kas ietverts 2. nodaļā par atbrīvojumiem konkrētām darbībām sabiedrības interesēs, dalībvalstis atbrīvo no PVN šādus darījumus:

“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 kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu”.

B. Apvienotās Karalistes tiesības

8. Izmaksu sadales grupas atbrīvojums no nodokļa valsts tiesību aktos ir ieviests ar *Group 16, Schedule 9, VATA 1994* [VATA 1994 9. pielikuma 16. sadaļu]. Atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam no nodokļa atbrīvo:

“Punkts Nr. 1

Pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, ja ir izpildīts 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 Padomes Direktīvas 2006/112/EK 9. panta izpratnē,
- b) pakalpojumi tiek sniegti, lai nodrošinātu grupas dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši vajadzīgi to attiecīgās darbības veikšanai,
- c) šī grupa tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, un

³ OV 2006, L 347, 1. lpp.

d) atbrīvojums nerada konkurences izkropļojumu.”

9. 43. pants ir balstīts uz PVN direktīvas 11. panta 1. punktu, un tajā ir paredzēti noteikumi attiecībā uz PVN grupām. Tajā ir noteikts:

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

- a) grupas dalībnieka 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, 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 ieguvis vai attiecīgajā gadījumā ievēdis pārstāvis; un visi grupas dalībnieki ir solidāri atbildīgi par jebkuru PVN maksājumu, kas jāveic grupas pārstāvim.”

10. 43. panta 1.AA punktā ir paredzēts:

“Ja

- a) saskaņā ar jebkuru tiesību normu, kas pieņemta atbilstoši šim likumam vai to piemērojot (turpmāk tekstā – “attiecīgais noteikums”), ir būtiski noteikt, vai persona, kura veikusi piegādi vai kurai tā veikta, vai persona, kas preces iegādājusies vai ievēdusi, ir noteiktam aprakstam atbilstoša persona,
- b) iepriekš minētā 1. punkta b) un c) apakšpunkts attiecas uz jebkuru piegādi, iegādi vai importu, un
- c) pastāv atšķirība, kas šī likuma izpratnē var būt nozīmīga starp –
 - i) aprakstu, kas piemērojams pārstāvim, un
 - ii) aprakstu, kas piemērojams juridiskai personai, kura (neskarot šo pantu) šī likuma izpratnē ir uzskatāma par tādu, kas veic piegādi, iegādi vai importu, vai attiecīgajā gadījumā ir uzskatāma par personu, kas saņem piegādi,

attiecīgais noteikums rada tādas sekas saistībā ar šo piegādi, iegādi vai importu, kā tad, ja vienīgais pārstāvim piemērojamais apraksts būtu apraksts, kas faktiski ir piemērojams šai juridiskai personai.”

11. 43. panta 1.AB punktā ir paredzēts:

“Iepriekš minēto 1.AA punktu nepiemēro, ja attiecīgā noteikuma izpratnē būtiski ir tas, vai persona ir nodokļa maksātājs.”

III. Fakti

12. Apelācijas sūdzības iesniedzēja pamatlietā *Kaplan International Colleges UK Limited* (turpmāk tekstā – “KIC”) darbojas kā citu *Kaplan* uzņēmumu grupas sabiedrību pārvaldītājsabiedrība, kas sniedz izglītības pakalpojumus. Tai ir vairāki meitasuzņēmumi Apvienotajā Karalistē. Tie Apvienotajā Karalistē sadarbībā ar Apvienotās Karalistes universitātēm vada augstākās izglītības koledžu (turpmāk tekstā – “starptautiskās koledžas”).

13. Nodokļu administrācija (*Her Majesty’s Revenue and Customs*, turpmāk tekstā – “HMRC”) ir apstiprinājusi KIC, ka attiecīgajiem meitasuzņēmumiem pašlaik kā “universitātes koledžām” ir tiesības uzskatīt izglītības pakalpojumus, ko tās pašlaik sniedz studentiem, par atbrīvotiem no PVN.

14. Visas starptautiskās koledžas pilnībā pieder KIC, izņemot *University of York International Pathway College* (turpmāk tekstā – “UYIPC”), kuras lielākā daļa (55 %) pieder *University of York*.

15. Katrai no KIC starptautiskajām koledžām ir sava vadības un pārvaldības struktūra. Katrai starptautiskai koledžai universitātes partneris apstiprina mācāmās izglītības programmas. Starptautiskās koledžas piesaista 85 % no saviem studentiem, izmantojot 500 izglītības piesaistīšanas aģentu (turpmāk tekstā – “aģenti”) tiklu 70 valstīs. Nevienam no aģentiem nav ekskluzīvu attiecību ar *Kaplan* grupu. Viņiem ir arī tiesības strādāt starptautisko koledžu tiešo konkurentu labā, kā arī tieši ar universitātēm. Par saviem pakalpojumiem aģenti saņem komisijas naudu. KIC atbalstīja savu aģentu tiklu, izmantojot vairākas pārstāvniecības dažos no tā galvenajiem tirgiem, ieskaitot Ķīnu, Honkongu, Indiju un Nigēriju. Pārstāvniecības aģentiem sniedza operatīvu atbalstu, tostarp mārketinga materiālus, mācību kursiem par iestādēm un tirgotajiem, kā arī uzņemšanas un atbilstības procedūrām utt.

16. Līdz 2014. gada oktobrim aģenti līgumus slēdza tieši ar KIC Apvienotajā Karalistē. Sakarā ar to, ka pakalpojumu sniegšanas vieta bija Apvienotā Karaliste, līdz 2014. gada oktobrim aģentu un pārstāvniecību sniegtajiem pakalpojumiem piemēroja tās PVN. Saskaņā ar nodokļa apgrieztās iekasēšanas mehānismu KIC bija jāmaksā šis PVN. Ņemot vērā, ka KIC pašas atbrīvoto darījumu dēļ tai nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu, šis PVN slogs bija galīgs.

17. 2014. gada oktobrī starptautiskās koledžas (tostarp UYIPC) izveidoja sabiedrību *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (turpmāk tekstā – “KPS”). KPS ir kapitālsabiedrība, kura ir reģistrēta Honkongā. Tādējādi KIC netieši pieder gandrīz 94 % KPS, savukārt atlikušais akciju kapitāls netieši pieder *University of York*, pateicoties tās kontrolpaketei UYIPC. KIC pati nav izmaksu sadales grupas (KPS) dalībniece.

18. Pēc KPS izveidošanas KIC turpina darboties, izmantojot vietējo pārstāvniecību tiklu un trešo pušu aģentus. Tomēr līgumiskās vienošanās ar vietējām pārstāvniecībām un trešo pušu aģentiem tagad organizē tikai KPS. Kopš 2014. gada gan pārstāvniecību tīkls, gan neatkarīgie aģenti ir snieguši savus piesaistīšanas pakalpojumus KPS.

19. Ienākošo darījumu ziņā tam ir šādas sekas – šo pakalpojumu sniegšanas vieta vairs neatrodas Apvienotajā Karalistē, bet gan tā atrastos Honkongā, ja Honkongā piemērotu tādu pašu PVN režīmu kā Savienībā. Tādējādi pakalpojumiem piemērotu Honkongā spēkā esošo PVN, ja tur darbotos PVN sistēma. Tomēr tas tā nav. Līdz ar to KPS saņem pakalpojumus Honkongā bez PVN sloga.

20. Izejošo darījumu ziņā KPS gandrīz nemaz nesniedz pakalpojumus tiem, kas nav grupas dalībnieki. Rezultātā KPS ir pārņēmusi funkcijas, kuras KIC pirms tam īstenoja Londonā (Apvienotā Karalistē). KPS turklāt ir atbildīga par pārstāvniecību tīkla vadīšanu visā pasaulē.

21. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai pastāv trīs veidu pakalpojumi, kurus *KPS* tagad sniedz *KIC*: pirmkārt, pakalpojumi, ko *KPS* saņem no aģentiem, otrkārt, pakalpojumi, ko *KPS* saņem no pārstāvniecībām, un, treškārt, pakalpojumi, ko sniedz *KPS* saistībā ar tādiem jautājumiem kā atbilstība un pārējās iepriekš apskatītās darbības, kā, piemēram, aģentu atbalstīšana.

22. *KIC* iesniedzējtiesai ir iesniegusi pierādījumus, ka starptautiskās koledžas nav mēģinājušas saņemt piesaistīšanas pakalpojumus no citiem uzņēmumiem, kas nebūtu *KPS*. Citiem vārdiem sakot – izmaksu sadales grupa ir droša, ka tās dalībnieki izmantos tās sniegtos pakalpojumus.

23. *KPS* izraksta rēķinus katrai starptautiskai koledžai atsevišķi par aģentiem pienākošos naudu par pakalpojumiem, kas sniegti attiecīgajai koledžai. *KPS* izraksta rēķinus katrai koledžai gan par saviem pakalpojumiem (piemēram, tā dēvētajiem atbilstības pakalpojumiem), gan par pakalpojumiem, kas saņemti no pārstāvniecībām, balstoties uz attiecīgajai koledžai piesaistīto studentu skaitu. *KPS* aprēķina maksājumus, apvienojot izmaksas un tad sadalot tās, balstoties uz studentu skaitu. Aģentu mārketinga izdevumi tiek pārvaldīti tāpat. Turpretim aģenta komisijas maksas ir tieši attiecināmas uz individuāliem studentiem un tiek iekļautas rēķinā koledžai, ko students vēlas apmeklēt. Šajā kontekstā kopumā jānorāda, ka PVN netiek iekasēts.

24. No iepriekš minētā izriet, ka līdz ar izmaksu sadales grupas dibināšanu Honkongā tās dalībnieki Apvienotajā Karalistē pilnībā ietaupa apgrozījuma nodokli par pakalpojumiem, ko aģenti un pārstāvniecības agrāk sniedza *KIC* un tagad sniedz *KPS*.

25. Iesniedzējtiesa norāda, ka netiek apstrīdēts, ka *KPS* izveidošanai Honkongā pastāvēja komerciāli iemesli. Netiekot apgalvots, ka *KPS* būtu mākslīga organizācija, un *HMRC* neapgalvojot, ka *KPS* esot dibināta, ļaunprātīgi izmantojot tiesību normas. Līdzīgi netiek apstrīdēts, ka *KPS* saviem dalībniekiem, starptautiskajām koledžām, sniedz pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to atbrīvoto darbību veikšanai, un ka *KPS* piemērotā norēķinu kārtība nodrošina precīzu katra dalībnieka kopējo izdevumu daļas kompensāciju.

26. Visas starptautiskās koledžas, izņemot *UYIPC*, arī veido vienu PVN grupu, kuras pārstāvis ir *KIC* dalībnieks.

27. *HMRC* ar 2017. gada 21. aprīļa paziņojumu par nodokli par laikposmu no 2014. gada oktobra līdz 2016. gada jūlijam noteica maksājamo PVN 5 252 264 Sterliņu mārciņas (GBP) apmērā un ar 2017. gada 22. maija paziņojumu par nodokli par 2016. gada oktobri noteica maksājamo PVN 590 000 GBP apmērā. Pamatojumam *HMRC* norādīja, ka pakalpojumiem, ko *KIC* saņem no *KPS*, netiek piemērots atbrīvojums no apgrozījuma nodokļa saistībā ar izmaksu sadales grupām un tādējādi tie ir pakļauti apgrieztās maksāšanas procedūrai. Tā kā *KIC* darījumi galvenokārt ir atbrīvoti no nodokļa, samaksātais priekšnodoklis neesot arī atgūstams.

28. Ar 2017. gada 28. septembra sūdzību *KIC* pārsūdzēja šos lēmumus.

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

29. *First-Tier Tribunal* (Administratīvā pirmās instances tiesa, Apvienotā Karaliste) apturēja tiesvedību un atbilstoši LESD 267. pantam, izmantojot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību, iesniedza Tiesai šādus jautājumus:

“1) Kāda ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa teritoriālā piemērošanas joma? It īpaši, i) vai tas attiecas uz *CSG*, kas ir reģistrēta dalībvalstī, kura nav *CSG* dalībnieku dalībvalsts vai dalībvalstis? Un, ja tā, ii) vai tas attiecas arī uz *CSG*, kas reģistrēta ārpus Eiropas Savienības?

- 2) Ja *CSG* atbrīvojums no nodokļa principā ir pieejams uzņēmumam, kas reģistrēts no viena vai vairākiem *CSG* dalībniekiem atšķirīgā dalībvalstī, un arī *CSG*, kas reģistrēta ārpus Eiropas Savienības, kā šādā gadījumā būtu jāpiemēro kritērijs, saskaņā ar kuru atbrīvojumam no nodokļa nebūtu jāizraisa konkurences izkropļojums? Konkrēti:
- a) Vai tas attiecas uz potenciālu konkurences izkropļojumu, kas ietekmē citus līdzīgu pakalpojumu saņēmējus, kas nav *CSG* dalībnieki, vai arī tas attiecas tikai uz potenciālu konkurences izkropļojumu, kas ietekmē potenciālus alternatīvus pakalpojumu sniedzējus, kas sniedz pakalpojumus *CSG* dalībniekiem?
 - b) Ja tas attiecas tikai uz citiem saņēmējiem, vai var būt patiesa konkurences izkropļojuma iespēja, ja citi saņēmēji, kas nav *CSG* dalībnieki, var vai nu lūgt pievienoties attiecīgajai *CSG*, vai arī izveidot paši savu *CSG*, lai saņemtu līdzīgus pakalpojumus, vai iegūt līdzvērtīgus PVN ietaupījumus ar citām metodēm (piemēram, izveidojot filiāli dalībvalstī vai attiecīgā trešajā valstī)
 - c) Ja tas attiecas tikai uz citiem pakalpojumu sniedzējiem, vai patiesā konkurences izkropļojuma iespēja ir jāizvērtē, nosakot, vai *CSG* ir pārliecināta par tās dalībnieku klientūras saglabāšanu neatkarīgi no iespējas iegūt atbrīvojumu no PVN – un tāpēc tā ir jāizvērtē, pamatojoties uz citu pakalpojumu sniedzēju piekļuvi valsts tirgum, kurā savu uzņēmējdarbību veic *CSG* dalībnieki? Ja tā, vai ir svarīgi, vai *CSG* ir pārliecināta par savu dalībnieku klientūras saglabāšanu, jo tie ir daļa no tās pašas uzņēmumu grupas?
 - d) Vai potenciāls konkurences izkropļojums ir jāizvērtē valsts līmenī saistībā ar alternatīviem pakalpojumu sniedzējiem trešajā valstī, kur *CSG* ir reģistrēta?
 - e) Vai Savienības nodokļu iestādei, kura piemēro PVN direktīvu, ir pierādīšanas pienākums, lai konstatētu konkurences izkropļojuma faktu?
 - f) Vai Savienības nodokļu iestādei ir jāpieprasa īpašs ekspertu atzinums par trešās valsts tirgu, kurā *CSG* ir reģistrēta?
 - g) Vai patiesas konkurences izkropļojuma iespējamības esamība var tikt noteikta, identificējot komerciālo tirgu trešajā valstī?
- 3) Vai *CSG* atbrīvojumu var piemērot izskatāmās lietas apstākļos, kurā *CSG* dalībnieki ir savā starpā saistīti ar ekonomiskām, finansiālām vai organizatoriskām attiecībām?
- 4) Vai *CSG* 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 *CSG* dalībnieks? Un apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šī atšķirība ir novērsta ar valsts tiesību aktu, kurā ir paredzēts, ka pārstāvim *CSG* atbrīvojuma piemērošanas nolūkā piemīt *CSG* dalībnieku pazīmes un statuss?"

30. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza un 2020. gada 23. janvāra tiesas sēdē piedalījās *Kaplan International Colleges UK Limited*, Apvienotā Karaliste un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

31. Kopumā vienpadsmit iesniedzējtiesas jautājumi būtībā skar trīs problēmu lokus. Pirmais jautājums ir par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma noteikuma teritoriālo piemērošanas jomu (šajā ziņā skat. A daļu). Otrais jautājums ar septiņām daļām ir par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minētā konkurences izkropļojuma neesamības nosacījuma interpretāciju (šajā ziņā skat. B daļu). Trešais un ceturtais jautājums ir par to, kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais izmaksu sadales grupas atbrīvojums no nodokļa korelē ar nodokļa režīmu grupām PVN direktīvas 11. panta izpratnē (šajā ziņā skat. C daļu).

A. Par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma noteikuma teritoriālās piemērošanas jomu (pirmais jautājums)

32. Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma noteikums attiecas uz izmaksu sadales grupu, kura ir reģistrēta nevis tajā dalībvalstī, kurā savu uzņēmējdarbību veic grupas dalībnieki, bet citā dalībvalstī, un, ja tā, vai tas tā ir arī tad, ja izmaksu sadales grupa ir reģistrēta ārpus Eiropas Savienības.

33. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri izriet, ka izmaksu sadales grupa (*KPS*) ir reģistrēta Honkongā un tādējādi tā nav reģistrēta kādā dalībvalstī. Līdz ar to jautājuma pirmā daļa ir hipotētiska, un tādēļ tā nav pieņemama⁴. Tas nozīmē, ka ir jāatbild tikai uz jautājuma otro daļu. Tomēr, pirms tiek analizēta attiecīgā noteikuma teritoriālā piemērošanas joma (šajā ziņā skat. 2. punktu), vispirms ir jākonstatē, vai tas vispār ir piemērojams personām (šajā ziņā skat. 1. punktu).

1. Nosacījums – izmaksu sadales grupas pakalpojumi saviem dalībniekiem

34. Proti, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa atbrīvo tikai pakalpojumus, ko izmaksu sadales grupa sniedz saviem dalībniekiem. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, *KPS* sniedz *KIC* trīs dažādus pakalpojumu veidus (par to skat. 21. punktu). Tomēr *KIC* nav izmaksu sadales grupas dalībniece (skat. 17. punktu). Tādējādi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma noteikums vispār nebūtu piemērojams.

35. Taču iesniedzējtiesa uzsver, ka tiek veikti norēķini ar starptautiskajām koledžām. Tās ir izmaksu sadales grupas dalībnieces. Un ceturtajā jautājumā kļūst skaidrs, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem, pamatojoties uz tiesisko regulējumu par nodokļa režīmu grupām, kas ir balstīts uz PVN direktīvas 11. pantu, *KIC* fiktīvi koledžu vietā tiek uzskatīta par pakalpojumu galveno saņēmēju. Tiktāl šķiet, ka pakalpojumi faktiski ir tikuši sniegti starptautiskajām koledžām. Tikai valsts tiesiskā regulējuma par nodokļa režīmu grupām dēļ šie pakalpojumi PVN piemērošanas ziņā skaitās sniegti pārstāvim – *KIC*.

36. Šādā gadījumā PVN direktīvas 132. pantā paredzētais atbrīvojums tomēr – pretēji Komisijas un Apvienotās Karalistes viedoklim – principā ir piemērojams.

37. Tā tas ir tādēļ, ka, pirmkārt, pakalpojumu sniegšana citam tiesību subjektam ir faktiskas darījums. Arī PVN direktīvas 11. pantā paredzētā iespēja vairākas cieši saistītas personas uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju neko nevar grozīt šajā faktiskajā darījumā. Līdzīgi šī PVN uzlikšana grupai nevar grozīt to personu civiltiesisko neatkarību, kuras ir apvienotas vienā PVN grupā. Tādēļ pakalpojumi varētu būt sniegti nevis *KIC*, bet arī starptautiskajām koledžām, pat ja tās šajā periodā bija daļa no PVN grupas.

⁴ Attiecībā uz šīm tiesiskām sekām skat. starp daudziem spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2019:114, 45. punkts).

38. Otrkārt, tas atbilst arī PVN direktīvas 11. pantā paredzētās iespējas veidot PVN grupu jēgai un mērķim. Proti, PVN direktīvas 11. pantā paredzētā nodokļa režīma grupām jēga un mērķis primāri ir tā vienkāršošana nodokļa maksātāja interesēs un no tā izrietoši – arī nodokļu administrācijas interesēs.

39. Pirmkārt, šis mērķis izriet jau no Komisijas 1973. gada priekšlikuma Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, pamatojuma. Tajā attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 4. punktu (atbilst tagadējam PVN direktīvas 11. pantam) ir skaidri norādīts: “Turklāt ir lietderīgi 4. punktā izmantot elastīgu formulējumu, kas ļauj dalībvalstīm nodokļu maksātāja statusu sistemātiski nesasaistīt ar juridiskās autonomijas kritēriju, konkrēti –administratīvās vienkāršošanas apsvērumu dēļ vai nolūkā novērst konkrētus ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus (piemēram, uzņēmuma sadalīšanu vairākos nodokļa maksātājos, lai varētu izmantot īpašā režīma priekšrocības) [neoficiāls tulkojums]”⁵. Otrkārt, tas izriet arī no Tiesas judikatūras, kurā tāpat ir uzsvērts PVN direktīvas 11. pantā ietvertais vienkāršošanas mērķis⁶.

40. Šī administratīvā vienkāršošana ar priekšnodokļa atskaitīšanu, uzliekot nodokli visos posmos, galvenokārt izpaužas tādējādi, ka par pakalpojumiem, kas tiek sniegti grupas iekšienē, nav jāizsniedz rēķini (kuros norādīts PVN). Turklāt katram grupas dalībniekam nav jāiesniedz pašam sava nodokļa deklarācija (ar nodokļa parāda un priekšnodokļa aprēķinu), bet gan tikai viena vienīga nodokļa deklarācija ir jāiesniedz grupas “līderim”. Tādējādi nodokļu administrācijai vairs nav jāadministrē daudzi nodokļa maksātāji, bet tikai viens, kurš galarezultātā atbild par savas grupas dalībnieku nodokļu saistībām.

41. Tomēr, ja PVN direktīvas 11. panta jēga un mērķis primāri ir nodokļa režīma vienkāršošana nodokļa maksātāja un nodokļu administrācijas interesēs, tādā gadījumā PVN direktīvas 11. pantā paredzētais režīms arī attiecas tikai uz attiecībām starp nodokļa maksātāju (un to savstarpēji cieši saistītām personām) un nodokļu administrāciju.

42. Nodokļu administrācijai PVN ziņā ir jāapstrādā tikai viens nodokļa maksātājs, uz kuru tiek attiecināti visi grupas darījumi. Tomēr šī PVN grupa attiecībās ar trešajām personām nevar darboties kā neatkarīgs tiesību subjekts, tādējādi tā – pretēji Apvienotās Karalistes vai Komisijas izteiktajiem apsvērumiem tiesas sēdē – nevar dibināt izmaksu sadales grupu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē vai būt šādas grupas daļa. Izmaksu sadales grupas dalībnieki ir personas, kuras šo grupu dibina, balstoties uz savu tiesībspēju – šajā gadījumā tās ir konkrētās starptautiskās koledžas.

43. Tādēļ neatkarības zaudēšana PVN mērķiem (t.i., saskaņā ar PVN direktīvas 11. pantu) skar vienīgi attiecības starp cieši saistītiem uzņēmumiem un nodokļu administrāciju. Tā nerada nekādas sekas attiecībās ar trešajām personām. Vairumā gadījumu svešam uzņēmumam nemaz nav zināms (vai attiecīgi tas to nevar pārbaudīt), vai pakalpojuma saņēmējs ir vai nav daļa no PVN grupas. Tādēļ, piemēram, pakalpojuma sniedzējam rēķinā, kuru viņš izraksta atbilstoši PVN direktīvas 226. panta 5. punktam, kā pakalpojuma saņēmējs ir jānorāda savs līgumpartneris, nevis viņam nezināma PVN grupa vai tās pārstāvis.

44. Līdz ar to ir jānošķir – ja *KPS* ir sniegusi kādus pakalpojumus tieši *KIC*, kura tos pati ir izmantojusi vai, iespējams, sniegusi tālāk trešajām personām vai konkrētām starptautiskajām koledžām, šādā gadījumā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums *a priori* nav piemērojams, jo *KIC* nav izmaksu sadales grupas dalībniece.

5 Skat. 4. panta 4. punkta pamatojumu Komisijas 1973. gada 20. jūnija priekšlikuma 4. lpp., COM(73) 950, galīgā redakcija.

6 Spriedumi, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 40. punkts), 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 37. punkts), un 2013. gada 9. aprīlis, Komisija/Irija (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. un 48. punkts).

45. Tomēr citāda situācija var būt saistībā ar pakalpojumiem, kas sniegti starptautiskajām koledžām, pat ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem par nodokļa režīmu grupām tiek uzskatīts, ka tās pārstāv *KIC*. Tomēr faktiskos apstākļus – proti, kam faktiski tiek sniegti atsevišķie pakalpojumi – nevar skaidrot Tiesa, bet gan tikai iesniedzējtiesa.

46. Tādēļ turpinājumā tiek uzskatīts, ka, pretēji iesniedzējtiesas apsvērumiem lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, tajā minētie trīs pakalpojumu veidi (kas minēti iepriekš 21. punktā) ir sniegti nevis *KIC*, bet gan *faktiski* tie attiecīgi ir sniegti konkrētām starptautiskajām koledžām, kas ir izmaksu sadales grupas (*KPS*) dalībnieces. Proti, tikai šādā gadījumā rodas jautājums par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

2. Trešajā valstī reģistrēta izmaksu sadales grupa

47. Izskatāmajā lietā ir jālemj, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu piemēro arī pakalpojumiem, ko trešajā valstī reģistrēta izmaksu sadales grupa sniedz saviem dalībniekiem, kuri savu uzņēmējdarbību veic kādā dalībvalstī. Atbilstoši Komisijas un Apvienotās Karalistes viedoklim, uz šo jautājumu – kuru es jau detalizēti esmu analizējusi savos secinājumos lietā *Aviva* un lietā *DNB banka*⁷ un kuru Tiesa līdz šim savos nolēmumos ir atstājusi neatbildētu⁸ – ir jāatbild noliedzoši.

a) Tiesību normas formulējums, tās vēsturiskā un sistēmiskā interpretācija

48. Katrā ziņā pirmajā mirklī šķiet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā nav paredzēts teritoriāls ierobežojums. Līdzīgi likumdevējs tajā nav kā citos noteikumos (piem., PVN direktīvas 11. panta pirmajā daļā) paredzējis darbības jomas skaidru ierobežojumu tikai vienas dalībvalsts teritorijas robežās. Tomēr ir arī noteikumi, kuros tieši ir ņemtas vērā nodokļa maksātāja pārrobežu darbības (skat. PVN direktīvas 148. panta e) punktu – “aviosabiedrības, kuras par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos”).

49. Tiktāl katrā ziņā var konstatēt, ka formulējumā nedz viens variants ir piedāvāts, nedz otrs – izslēgts. No formulējuma neizriet arguments, kas norādītu, ka noteikums attiecas arī uz izmaksu sadales grupām trešajās valstīs.

50. Aplūkojot iepriekšējo tiesību aktu – Sesto direktīvu⁹, kļūst skaidrs, kāpēc atšķirībā no PVN direktīvas 11. panta attiecīgajā formulējumā nav atrodams šāds skaidrs ierobežojums.

51. Iepriekš atbrīvojums, kas ir paredzēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā, bija reglamentēts Sestās direktīvas 13. pantā. Kā izriet no tā nosaukuma, tas attiecās tikai uz “atbrīvojumiem valsts teritorijā”. Pārstrādātajā versijā šajā ziņā tomēr nebija veiktas būtiskas izmaiņas¹⁰. Tādēļ, ņemot vērā Sesto direktīvu, var uzskatīt, ka atbrīvojums no nodokļa valsts teritorijā ietver arī tikai izmaksu sadales grupas, kas veic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, pakalpojumus, kurus tā sniedz saviem dalībniekiem attiecīgās valsts teritorijā.

7 Skat. manus secinājumus (C-605/15, EU:C:2017:150, 36. un nākamie punkti) un (C-326/15, EU:C:2017:145, 45. un nākamie punkti).

8 Spriedumi, 2017. gada 21. septembris, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718), un 2017. gada 21. septembris, *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

10 Atbilstoši tās 3. apsvērumam, pieņemot PVN direktīvu, ir pārstrādāta tikai struktūra un formulējumi, neradot vajadzību veikt būtiskas izmaiņas spēkā esošajos tiesību aktos. Tomēr izdarītie grozījumi ir izsmeļoši uzskaitīti tiesību normās par direktīvas transponēšanu un stāšanos spēkā. Tajās nekas nav atrodams attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

52. Par labu šai sašaurinātai interpretācijai liecina arī atbrīvojumu no nodokļa klasificēšana PVN direktīvas IX sadaļā. No 1. līdz 3. nodaļai nav paredzēti specifiski pārrobežu darījumi. Tikai no 4. līdz 8. nodaļai un 10. nodaļā ir ietverti īpaši atbrīvojumi pārrobežu darījumiem. Ja atbrīvojums būtu bijis domāts pārrobežu grupām, likumdevējs to visdrīzāk būtu paredzējis šajās nodaļās.

53. No iepriekš minētā jāsecina, ka ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto režīmu (iepriekš – 13. panta 1. punkta f) apakšpunkts) Savienības likumdevējs nav domājis pārrobežu grupas – vēl jo mazāk tādas, kas atrodas trešajās valstīs, – bet gan saistībā ar “atbrīvojumu valsts teritorijā” arī “izmaksu sadales grupas valsts teritorijā”.

b) Pretruna vērtējumā ar PVN direktīvas 11. pantu

54. Šī interpretācija – proti, neatkarīgu izmaksu sadales grupu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē teritoriālais ierobežojums, kas atbilst attiecīgās dalībvalsts teritorijai, – īpaši novērš pretrunas vērtējumā ar PVN direktīvas 11. pantu. Tajā ir paredzēts, ka dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt “personas, kuras veic uzņēmējdarbību [tās] teritorijā” un kuras izmaksu sadales grupas saitēm zināmā veidā “ir cieši saistītas cita ar citu”. Tādēļ 11. pantā paredzēto izmaksu sadales grupu var veidot tikai tie uzņēmumi, kas uzņēmējdarbību veic attiecīgās dalībvalsts teritorijā.

55. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums izmaksu sadales grupas veidam izvirza mazākas prasības nekā 11. pants. Proti, tas neizvirza prasību par ciešas saiknes esamību starp uzņēmumiem. Tādēļ būtu pretrunīgi uz šī pamata pieļaut PVN pārrobežu atbrīvojumu, ko nevar sniegt tiesiskais regulējums ar striktākiem nosacījumiem.

56. Īpaši skaidrs tas kļūst izskatāmajā lietā. *KPS* izmaksu sadales grupa šeit principā varētu būt arī daļa no *KIC* PVN grupas (“ir cieši saistītas cita ar citu”). Tomēr PVN direktīvas 11. pants skaidri ierobežo atbrīvojumu, attiecinot to tikai uz Apvienotās Karalistes teritoriju. Tad kāpēc līdzīgs rezultāts (nodokļa nepiemērošana pakalpojumiem, kurus grupa sniedz saviem dalībniekiem) būtu jāsasniedz saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu?

57. Šo pretrunu vērtējumā var novērst tikai tad, ja arī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta iedarbība, līdzīgi kā PVN direktīvas 11. panta iedarbība, aptver tikai vienas dalībvalsts teritoriju. Tas paredz, ka izmaksu sadales grupa un tās dalībnieks, kuram tiek sniegts pakalpojums, veic uzņēmējdarbību vienā un tajā pašā dalībvalstī.

58. Turklāt abu situāciju pamatā ir līdzīgi apsvērumi – ierobežojot ar vienas valsts teritoriju, tiek panākts, ka viena dalībvalsts neiejaucas citas dalībvalsts nodokļu uzlikšanas suverenitātē, atļaujot nodokļa režīmu grupām vai attiecīgi akceptējot atbilstošu izmaksu sadales grupu, kuras nosacījumus cita dalībvalsts var pārbaudīt tikai ar grūtībām. Vienlaikus tiek nodrošināts, ka dažādas nodokļu administrācijas nepieņem pretrunīgus lēmumus. Tomēr galvenais iemesls varētu būt tas, ka tādējādi tiek novērsta atšķirīgu nodokļa likmju vai atšķirīgu nodokļa režīmu izmantošana. Trešo valstu gadījumā (ieskaitot to īpašos administratīvos apgabalus) tas kļūst īpaši skaidri, jo tām – kā tas ir izskatāmajā lietā – nav obligāti jāizmanto PVN sistēma.

c) Atšķirīgu nodokļa likmju esamība (nodokļa likmju problēma)

59. Proti, pārrobežu grupas akcepts pieļauj juridiski vienkārši izveidojamu nodokļu optimizācijas modeli, it īpaši globāla mēroga sabiedrību grupām, kuras veic no nodokļa atbrīvotus (t.i., kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli) darījumus. Tām tikai ar saviem uzņēmumiem, kuri darbojas Eiropā, ir jānodibina izmaksu sadales grupa, kas jāreģistrē valstī, kurā ir zemākā nodokļa likme vai PVN nav vispār (šajā ziņā piemērotas ir Amerikas Savienotās Valstis vai arī, kā izskatāmajā lietā, Honkonga). Tad šī izmaksu sadales grupa no trešajām personām varētu iegādāties visus pakalpojumus, kas līdz tam tika saņemti, maksājot PVN.

60. Ņemot vērā, ka pakalpojumu sniegšanas vieta šādā gadījumā parasti atrastos šajā valstī un tajā PVN nav vispār vai arī PVN likme ir zema, šādai izmaksu sadales grupai PVN nebūtu jāmaksā vai arī PVN slogs būtu neliels. Šos iegādātos pakalpojumus izmaksu sadales grupa tad varētu “nodot tālāk” saviem dalībniekiem tikai par izmaksu atlīdzību. Pakalpojumu sniegšanas vieta tad gan būtu attiecīgās dalībvalstis. Tomēr pakalpojums tajās būtu atbrīvots no nodokļa, pamatojoties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

61. Neatkarīgi no jautājuma, kā attiecīgās dalībvalstis šādā situācijā varētu pārbaudīt konkurences traucējumu neesamību vai pārējos nosacījumus (šajā ziņā skat. 67. un nākamos punktus), sabiedrību grupas iekšienē bez lielas piepūles varētu tikt samazināts PVN slogs¹¹. Savukārt ar PVN grupas starpniecību atbilstoši PVN direktīvas 11. pantam (šajā ziņā skat. iepriekš 54. un nākamos punktus) šāds rezultāts nebūtu sasniedzams.

62. Citu secinājumu nevar izdarīt arī, ņemot vērā pamatbrīvības. Tā tas ir tādēļ, ka, pat ja pamatbrīvības šādā trešo valstu situācijā būtu piemērojamas, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma, kā arī PVN grupas atbrīvojuma PVN direktīvas 11. panta izpratnē teritoriālais ierobežojums būtu pamatots, lai saglabātu nodokļa uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm¹². Attiecīgu ierobežojumu pamato arī vajadzība nodrošināt nodokļu uzraudzības efektivitāti. Turpretim, ja uzskatītu, ka atbrīvojuma ierobežošana, paredzot to vienas dalībvalsts teritorijas robežās, pārkāpj Savienības tiesību normas, secīgi izrietētu jautājums, vai arī PVN direktīvas 11. pants neatbilst Savienības tiesībām. Taču tas ir visnotaļ apšaubāmi¹³.

63. Ciktāl *KIC* uzskata¹⁴, ka šāds dažādu nodokļa likmju izmantošanas risks neesot jāņem vērā, jo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecoties tikai uz PVN direktīvas 132. pantā minētajām darbībām sabiedrības interesēs, tas rada izbrīnu. Pirmkārt, no darbības veida (no nodokļa atbrīvota darbība sabiedrības interesēs) nevar izdarīt secinājumus par attiecīgās nodokļa bāzes apmēru. To pietiekami skaidri apliecina visādā ziņā nozīmīgā izglītības un veselības aizsardzības nozare.

64. Otrkārt, šis viedoklis ir pretrunā likumdevēja skaidri identificējamai gribai. PVN direktīvas 132. pantā minētās darbības likumdevējs no nodokļa atbrīvo nevis pilnībā, bet tikai daļēji (attiecībā uz virsvērtību pievienotās vērtības pēdējā pakāpē).

65. Ja likumdevējs būtu gribējis samazināt visu PVN slogu darbību sabiedrības interesēs (kā izglītības pakalpojumu vai terapijas pakalpojumu) saņēmējiem, tad likumdevējs PVN direktīvas 169. pantā būtu iekļāvis arī PVN direktīvas 132. panta atbrīvojuma noteikumu un, neraugoties uz no nodokļa atbrīvotiem izejošiem pakalpojumiem, pieļāvis atskaitīšanu. Taču likumdevējs šo viņam zināmo instrumentu tomēr apzināti nav izmantojis.

66. Tomēr *KIC* izvēlētās formas dēļ (izmaksu sadales grupas dibināšana trešajā valstī, kurā nav PVN sistēmas) likumdevēja apzinātais lēmums par labu daļējam atbrīvojumam no nodokļa pilnībā zaudē savu jēgu.

11 Līdzīgs nodokļu optimizācijas modelis rodas, ja Savienības iekšienē izmaksu sadales grupu reģistrē dalībvalstī ar viszemāko PVN likmi.

12 Par šo pamatojumu skat. tikai spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts), 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts), 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. punkts), un 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts).

13 Noliecīgo Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, *World Journal of VAT/GST Law*, 1. sēj., Nr. 1, 2012. gada jūlijs, 61. lpp. (70. un nākamie punkti); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 *EC Tax Review*, 3. izdevums, 114.–120. lpp.; skat. izsmēloši arī Stadie, H., no: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm., 812. un nākamās lpp. (174. numurs –2017. gada oktobris).

Turpretim cits viedoklis: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 *EC Tax Review*, 1. izdevums, 34.(41.) lpp.

14 Skat. rakstveida apsvērumu 56. un nākamos punktus.

d) Ietekmes uz konkurenci neesamības vērtējums

67. Arī fakts, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums atbilstoši tā formulējumam nevar radīt konkurences izkropļojumu, kas valsts nodokļu administrācijai ir jāspēj pārbaudīt, liecina par labu atbrīvojuma teritoriālam ierobežojumam. Katrā ziņā tas nepieļauj izmaksu sadales grupas izveidi trešajā valstī.

68. Nodokļu administrācijām tikpat kā nav iespēju veikt pārrobežu vērtējumu par konkurences izkropļojuma esamību dažādās valstīs, it īpaši trešajās valstīs (kā izskatāmajā lietā – Honkongā). Tiktāl Tiesas pieeja PVN direktīvas 13. pantam spriedumā *Isle of Wight Council*¹⁵ ir attiecināma arī uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

69. Tajā Tiesa uzsvēra sarežģītos apstākļus saistībā ar konkurences izkropļojumu noteikšanu tirgos, kas nesakrīt ar pašvaldību teritoriālo kompetenci. Šāda situācija radot risku kaitēt nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principiem. Tā tas ir vēl jo vairāk situācijās ar trešajām valstīm.

70. Papildus minētajam saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu ir jānodrošina pareiza un godīga PVN direktīvas 132. panta piemērošana. Tomēr pēdējais minētais *de facto* ir izslēgts, ja finanšu iestādei ietekme uz konkurenci būtu jāvērtē globāli, vai arī attiecīgi – ja vairākas finanšu iestādes izdara atšķirīgus – iespējams, savstarpēji pretrunīgus – vērtējumus. Pēdējais minētais tieši radītu ietekmi uz konkurenci¹⁶. Šajā ziņā arī piemērošanas un kontroles būtiskās praktiskās grūtības nepieļauj trešajās valstīs reģistrētu izmaksu sadales grupu iekļaušanu.

3. Secinājums

71. Jāsecina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums neattiecas uz pakalpojumiem, kurus sniedz kāda izmaksu sadales grupa trešajā valstī. Līdz ar to pakalpojumi, kurus *KPS* sniedz starptautiskajām koledžām, nav atbrīvoti no nodokļa, tādēļ uz pārējiem iesniedzējtiesas jautājumiem nav jāatbild.

B. Pakārtoti – “konkurences izkropļojuma” neesamības nosacījuma interpretācija (otrais jautājums)

72. Turpretim, ja Tiesa uzskatītu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas arī uz izmaksu sadales grupām, kas ir reģistrētas kādā trešajā valstī, ir jāizskata arī pārējie iesniedzējtiesas jautājumi.

73. Otrajā jautājumā visas uzdotās septiņas daļas ir atkarīgas no tā, uz kādiem kritērijiem balstoties, ir jāvērtē, kad ir notikusi konkurences izkropļošana PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē, kas tomēr atkal nepieļauj faktiski pienākošos atbrīvojumu.

74. Ciktāl iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par vērtējumu citā dalībvalstī reģistrētas izmaksu sadales grupas kontekstā, šis jautājums – kā jau iepriekš minēts (33. punkts) – ir hipotētisks un tādēļ tas ir nepieņemams. Otrais jautājums ir analizējams tikai, ciktāl tas attiecas uz trešajā valstī reģistrētu izmaksu sadales grupu.

¹⁵ Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 49. un nākamie punkti).

¹⁶ Tas rodas, ja vienā valstī priekšnodoklis izmaksu sadales grupai tiek atskaitīts tāpēc, ka tiek liegts atbrīvojums no nodokļa, jo tiek uzskatīts, ka tas radītu atbilstošus konkurences izkropļojumus. Turpretim pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī, pamatojoties uz nodokļa parāda novirzīšanu izmaksu sadales grupas dalībniekam, tiek pieņemts, ka atbrīvojums no nodokļa pastāv, jo tajā netiek saskatīti konkurences izkropļojumi.

1. Tiesību normas mērķis

75. Kā Tiesa jau ir lēmusi¹⁷ un es citviet esmu norādījusi¹⁸, ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jākompensē *nelabvēlīgi konkurences apstākļi* nelieliem uzņēmumiem salīdzinājumā ar to lielāku konkurentu. Šim lielākajam konkurentam izmaksu sadales grupas pakalpojumus var sniegt paša darbinieki vai viņš tos var saņemt PVN grupas ietvaros no uzņēmuma, ar kuru viņš ir cieši saistīts. Kā pamatoti norāda Komisija¹⁹, ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu ir jānodrošina vienāds PVN režīms lieliem un maziem uzņēmumiem, kura nepieciešamība izriet no atskaitīšanas izslēgšanas no nodokļa atbrīvotu izejošo darījumu gadījumā.

76. To uzskatāmi apliecina šāds piemērs – lielai slimnīcai, kura pati var nodrošināt ēdināšanu saviem pacientiem (ar savu virtuves personālu), nav jāmaksā PVN par ar to saistītām personāla izmaksām. Mazai slimnīcai, kura nevar optimāli noslogot attiecīgu personālu, ir tikai divas iespējas.

77. Tā var uzdot trešajai personai nodrošināt ēdināšanu. Tomēr šādā gadījumā ir jāmaksā PVN – gan par materiālo līdzekļu izmaksām, gan par trešās personas personāla izmaksām, kas saistītas ar tās virtuves personālu. Slimnīcas līmenī šis PVN slogs ir galīgs (no nodokļa atbrīvotu izejošo pakalpojumu dēļ nav tiesību veikt atskaitīšanu – skat. PVN direktīvas 168. un 169. pantu). Līdz ar to slimnīcai, lai varētu piedāvāt tos pašus pakalpojumus, ir jāreķinās ar lielākām izmaksām nekā konkurentam. Tie ir nelabvēlīgi konkurences apstākļi, kas primāri izriet no uzņēmuma lieluma.

78. Tomēr PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ļauj novērst šos nelabvēlīgos konkurences apstākļus. Proti, iepriekš minētā slimnīca var apvienoties grupā ar citu slimnīcu. Šī izmaksu sadales grupa pieņem darbā personālu, kuru tad abi grupas dalībnieki pietiekami noslogo un kurš abām slimnīcām nodrošina ēdināšanu. Ar to saistītās izmaksas sadala abi grupas dalībnieki. Ņemot vērā, ka pakalpojumi, kurus izmaksu sadales grupa sniedz saviem dalībniekiem, ir atbrīvoti no nodokļa, par personāla izmaksām tagad vairs nav jāmaksā PVN (materiālo līdzekļu izmaksu aplikšana ar PVN nemainās). Tādējādi būtu novērsti nelabvēlīgi konkurences apstākļi mazākām slimnīcām salīdzinājumā ar to (lielāku) konkurentu.

79. Tomēr, ja šim atbrīvojumam jānovērš nelabvēlīgi konkurences apstākļi, tādā gadījumā atbrīvojuma piešķiršana parastā situācijā nedrīkst vienlaicīgi radīt konkurences izkropļojumu vai attiecīgi radīt konkurences izkropļojuma risku. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertais konkurences noteikums tiktāl šķiet nedaudz dīvains un rezultātā tam nav lielas jēgas²⁰.

2. Prasība par konkurences izkropļojuma kritērija šauru interpretāciju

80. Šī iemesla dēļ, manuprāt, obligāta ir šaura interpretācija, lai neļautu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojuma noteikumam kļūt neefektīvam.

17 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 36. punkts), 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija (C-616/15, EU:C:2017:721, 56. punkts), un 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Ž. Mišo [J. Mischo] secinājumus lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 118. punkts).

18 Mani secinājumi lietā *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 20. un nākamie punkti) un lietā *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145, 51. punkts).

19 Skat. apsvērumu 11. punktu.

20 Šajā nozīmē jau minētie ģenerāladvokāta Ž. Mišo secinājumi lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 125. un nākamie punkti) – “jākonstatē, ka tas [tirgus] kopumā ir kaut kas neparasts”. Skat. arī manus secinājumus lietā *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 67. punkts).

81. Līdzīgu secinājumu izdarām, ja konkurences izkropļojuma neesamību saprotam kā izņēmumu no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā principā paredzētā atbrīvojuma, jo atbilstoši Tiesas viedoklim atkāpe vai izņēmums no vispārēja noteikuma ir jāinterpretē šauri²¹.

82. Tomēr, ja konkurences izkropļojuma neesamību uzskata par izņēmumu no atbrīvojuma un to savukārt uzskata par izņēmumu no principiālā pienākuma maksāt nodokli²², tādā gadījumā varētu prezumēt atkāpi no izņēmuma. Šāda atkāpe no izņēmuma varētu būt interpretējama vai nu īpaši šauri (kā šauri interpretējams izņēmums no izņēmuma), vai nu īpaši plaši (kā atkāpe no izņēmuma no šauri interpretējama izņēmuma).

83. Tomēr neatkarīgi no tā izskatāmajā lietā “atkāpe no izņēmuma” arī būtu jāinterpretē šauri. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru interpretācijai jāatbilst atbrīvojumu pamatā esošajiem mērķiem, kā arī jāatbilst nodokļu neitralitātes prasībām. It īpaši jēdzieni, kas izmantoti 132. pantā minēto atbrīvojumu definēšanai, nedrīkst tikt interpretēti tādējādi, ka atbrīvojumi zaudē savu iedarbību²³.

84. Bet tā tas būtu gadījumā, ja konkurences izkropļojuma esamība brīvi tiktu prezumēta. Jāsecina, ka tas atbilst iepriekš veiktajai (80. punkts) teleoloģiskajai, šaurai “konkurences izkropļojuma” neesamības interpretācijai.

85. Pamats šādai šaurai interpretācijai ir meklējams jau Tiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru, lai konstatētu konkurences izkropļojumu, ir jāpastāv faktiskam riskam, ka atbrīvojums pats par sevi tieši vai nākotnē var radīt konkurences izkropļojumus²⁴. Turklāt konkurences izkropļojums attiecas uz izmaksu sadales grupas pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa²⁵. Šis atbrīvojums novērš iespēju, ka trešās personas, kas ir pakalpojumu sniedzēji, attiecīgos pakalpojumus grupas dalībniekiem var sniegt par tādu pašu cenu (atbilde uz otrā jautājuma a) daļu, līdz ar to nav jāatbild uz otrā jautājuma b) daļu).

86. Ņemot vērā konkurences izkropļojuma neesamības nosacījuma attiecīgo šauro interpretāciju, to nevar pamatot tikai ar komercirgus esamību. Tas padarītu bezjēdzīgu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietverto domu. Atbilstoši šai domai ir jābūt iespējai nelabvēlīgus konkurences apstākļus saistībā ar lielākiem konkurentiem (šajā ziņā skat. iepriekš 75. punktu) novērst, tieši sadarbojoties ar citiem uzņēmumiem (atbilde uz otrā jautājuma g) daļu).

87. Ja izmaksu sadales grupa varētu būt reģistrēta trešajā valstī, tādā gadījumā konkurences izkropļojumi, ko grupas sniegtie pakalpojumi varētu radīt valsts līmenī, būtu jāizvērtē arī attiecībā uz citiem pakalpojumu sniedzējiem no trešās valsts, kurā attiecīgā grupa ir reģistrēta. Sveši starpnieki Apvienotajā Karalistē un ārpus tās saskartos ar nelabvēlīgiem konkurences apstākļiem un nevarētu starptautiskajām koledžām Apvienotajā Karalistē sniegt identiskus pakalpojumus, jo viņu pakalpojumus sadārdzina Apvienotajā Karalistē maksājamais PVN (atbilde uz otrā jautājuma d) daļu).

21 Skat. starp daudziem spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Austrija (C-128/05, EU:C:2006:612, 22. punkts un tajā minētā judikatūra). Par PVN direktīvas atbrīvojumiem skat. arī spriedumus, 2017. gada 21. septembris, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 30. punkts), 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija (C-616/15, EU:C:2017:721, 49. punkts), un 2016. gada 5. oktobris, *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Šādā nozīmē skaidri attiecībā uz PVN direktīvas 132. pantā paredzētajiem atbrīvojuma noteikumiem 2017. gada 21. septembra spriedums *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 30. punkts).

23 Spriedumi, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 30. punkts), 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C-274/15, EU:C:2017:333, 50. punkts), 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. punkts), 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts), 2008. gada 11. decembris, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. punkts), 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts), 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts).

24 Skat. spriedumus, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 48. punkts), un 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 64. punkts).

25 Spriedums, 2019. gada 20. novembris, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, 47. punkts).

88. Saistībā ar to, vai ir konkurences izkropļojums, turklāt ir jāizvērtē, vai izmaksu sadales grupa var būt droša par tās dalībnieku klientiem arī tad, ja atbrīvojums netiek piemērots²⁶. Ja izmaksu sadales grupas pakalpojumi ir tā pielāgoti tās dalībnieku vajadzībām, ka grupa arī var būt droša, ka tās dalībnieki šos pakalpojumus izmanto, principā tā ir uz sadarbību balstīta darbība (šajā ziņā skat. iepriekš 75. un nākamās punktus), kurai saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu jābūt atbrīvotai (atbilde uz otrā jautājuma c) daļu).

89. Proti, izmaksu sadales grupas dalībnieki parasti apvienojas tikai tad, ja tie ir droši, ka dalībnieki tiešām izmantos grupas pakalpojumus (“izmantošanas garantija”). Tādēļ principā var uzskatīt, ka izmaksu sadales grupas izveide nerada konkurences izkropļojumu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta izpratnē.

90. Ņemot vērā atbrīvojuma mērķi (novērst nelabvēlīgus konkurences apstākļus), manuprāt, konkurences izkropļojuma nosacījumu var izmantot vienīgi, lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu (skat. PVN direktīvas 131. pantu). Proti, galarezultātā tam ir vien jānodrošina, lai atbrīvojums netiktu neatbilstoši piemērots. To, kad tas tā ir, var noskaidrot tikai, balstoties uz netiešiem pierādījumiem.

91. Ņemot vērā nosacījuma mērķi, kas primāri paredz novērst ļaunprātīgu izmantošanu, nodokļu administrācijai ir pienākums pierādīt²⁷, ka ir notikusi ļaunprātīga izmantošana, kas ir jānovērš, vai attiecīgi ir jāiesniedz netieši pierādījumi, kas to apliecina (atbilde uz otrā jautājuma e) daļu). Turklāt nevienā Savienības tiesību aktā nav noteikts pienākums nodokļu administrācijai saņemt īpašu ekspertu atzinumu par trešo valstu tirgiem. Tas, kā valsts finanšu iestādes izpilda savu pierādīšanas pienākumu, nav Savienības tiesību, bet gan valsts nodokļu procesuālās sistēmas jautājums (atbilde uz otrā jautājuma f) daļu).

3. Netieši pierādījumi par konkurences izkropļojumu

92. Netiešs pierādījums par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma noteikuma neatbilstošu piemērošanu var būt, piemēram, tas, ka izmaksu sadales grupa tos pašus pakalpojumus lielā apmērā par atlīdzību sniedz personām, kas nav grupas dalībnieki, un tiktāl – izmantojot sinerģisko iedarbību – tirgū primāri darbojas kā konkurents un mazāk – kā uz sadarbību balstīta izmaksu sadales grupa. Šeit zināmos apstākļos varētu identificēt reālus konkurences izkropļojuma riskus attiecībā uz iepriekš minētām trešajām personām, kas ir pakalpojumu sniedzēji.

93. Tāpat netiešs pierādījums var būt tas, ka izmaksu sadales grupa nesniedz pakalpojumus, kas būtu piemēroti īpaši tās dalībnieku vajadzībām, bet gan tikai nodod tālāk iegādātos pakalpojumus. Šādos pakalpojumus noteikti varētu piedāvāt arī citi pakalpojumu sniedzēji, un tos arī varētu saņemt no citiem pakalpojumu sniedzējiem. Arī šādā gadījumā trešās personas, kas ir pakalpojumu sniedzēji, tiktu izstumtas no attiecīgā tirgus. To zināmos apstākļos daļēji varētu prezumēt arī izskatāmajā lietā, jo izmaksu sadales grupas pakalpojumi acīmredzami lielā daļā gadījumu ir identificējami kā vienkārša no trešajām personām (aģentiem u.tml.) saņemtu pakalpojumu nodošana tālāk grupas dalībniekiem.

94. Šāda pakalpojumu iegāde un šo iegādāto pakalpojumu negrozīta nodošana tālāk ir pretrunā iepriekš raksturotajai atbrīvojuma būtībai. Atbrīvojuma mērķis nav optimizēt vien pakalpojuma iegādi un tālākpārdošanu, bet gan dot mazākiem tirgus dalībniekiem iespēju sadarboties, lai kompensētu nelabvēlīgus konkurences apstākļus lielāku konkurentu dēļ, kuri paši sniedz attiecīgos pakalpojumus (skat. iepriekš 75. un nākamās punktus).

²⁶ Skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 59. punkts), un ģenerāladvokāta Ž. Mišo secinājumus lietā *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, 131. un nākamie punkti).

²⁷ Par pienākumu pierādīt ļaunprātīgu rīcību PVN jomā skat., piemēram, 2019. gada 10. jūlija spriedumu *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, 35 un 38. punkts).

95. Tomēr situācijā, kad ir notikusi tikai pakalpojumu iegāde un šo iegādāto pakalpojumu negrozīta nodošana tālāk, izmaksu sadales grupa nesniedz pati savu pakalpojumu. Tādā gadījumā salīdzinājumā ar konkurentiem, kuri paši iegādājas pakalpojumus, nepastāv nelabvēlīgi konkurences apstākļi, jo viņiem ir jāmaksā tas pats PVN. Citāda situācija būtu tad, ja izmaksu sadales grupa pati radītu pievienoto vērtību. Tā tas būtu, piemēram, tad, ja izmaksu sadales grupa pati būtu pieņēmusi darbā aģentus, līdz ar to grupa pati sniegtu starpniecības pakalpojumus. Tādā gadījumā būtu identificējams arī sadarbības elements, kas ir PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma pamatā.

96. Vēl viens netiešs pierādījums varētu būt saskatāms, ja prioritārais mērķis ir vienīgi PVN sloga optimizācija, nevis savstarpējā sadarbība, lai novērstu nelabvēlīgus konkurences apstākļus. PVN sloga optimizāciju var prezumēt, ja tiek radītas konkurences priekšrocības, pārvietojot ārējo pakalpojumu saņemšanu uz izmaksu sadales grupu valstī, kurā ir zema PVN likme vai PVN sistēmas nav vispār. Izskatāmajā lietā visādā ziņā varētu būt identificējama arī šāda situācija.

97. Tomēr tas galu galā ir jāvērtē iesniedzējtiesai.

C. Pakārtoti – saistība ar nodokļa režīmu grupām atbilstoši PVN direktīvas 11. pantam (trešais un ceturtais jautājums)

98. Gadījumā, ja Tiesa secina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu piemēro arī izmaksu sadales grupai trešajā valstī, un gadījumā, ja, neņemot vērā esošos netiešos pierādījumus, iesniedzējtiesa noraida konkurences izkropļojuma esamību, ir jāatbild vēl arī uz trešo un ceturto jautājumu.

99. Šie abi jautājumi ir par to, kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts korelē ar PVN direktīvas 11. pantā paredzēto iespēju piemērot nodokļa režīmu grupām. Apvienotā Karaliste ir izmantojusi šo iespēju. Konkrēti jautājums ir par to, vai un kādu nosacījumu gadījumā PVN grupas dalībnieki vienlaicīgi var būt arī izmaksu sadales grupas dalībnieki.

100. Komisija un Apvienotā Karaliste ir vienisprātis jautājumā par to, ka no nodokļa ir atbrīvoti tikai tie pakalpojumi, kurus izmaksu sadales grupa sniedz saviem neatkarīgajiem dalībniekiem. PVN grupas esamība liedzot iespēju sniegt pakalpojumus izmaksu sadales grupas dalībniekiem, jo, pamatojoties uz noteikumiem par PVN grupu, tie zaudē savu neatkarību. Ja visas starptautiskās koledžas – kuras ir dibinājušas KPS – veido daļu no PVN grupas, tādā gadījumā izmaksu sadales grupā vairs nebūtu dalībnieku, bet gan būtu tikai viens pats dalībnieks.

101. Tā ir ļoti formāla pieeja, kuru es neuzskatu par pareizu, kā es to jau esmu norādījis iepriekš (skat. 34. un nākamos punktus). Turklāt PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā tiek runāts par “personu” grupu. Civiltiesiski neatkarīgas personas paliek personas arī tad, ja tās ietilpst PVN grupas piemērošanas jomā. Turklāt direktīvā ir lietots jēdziens “neatkarīgas grupas”, nevis jēdziens “neatkarīgu personu grupas”, kā uz to savos rakstveida apsvērumos arī pamatoti norāda KIC.

102. Līdz ar to neatkarībai jāattiecas tikai uz izmaksu sadales grupu, nevis uz tās dalībniekiem. Izskatāmajā lietā nav domstarpību par to, ka izmaksu sadales grupas neatkarības neesamības juridiskā fikcija (attiecībā uz KPS) nevar attiekties uz nodokļa režīmu grupām. PVN direktīvas 11. pants taču skaidri izslēdz pārrobežu iedarbību.

103. Kā norāda *KIC* un atšķirībā no Komisijas izteiktajiem apsvērumiem tiesas sēdē, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā ar jēdzienu “persona” nav domāts arī “nodokļa maksātājs”, un ar to nepavisam nav domāts juridiskās fikcijas ceļā paplašinātais PVN direktīvas 11. pantā paredzētais nodokļa maksātājs. Tas kļūst skaidrs jau no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējuma. Proti, tajā ir minētas arī personas, attiecībā uz kuru darbību tās nav “nodokļa maksātājas”. Līdz ar to par izmaksu sadales grupas dalībniekiem var būt arī personas, kuras nav nodokļa maksātājas.

104. Tādējādi PVN grupas izveide ar viena vienīga nodokļa maksātāja juridisko fikciju, piemērojot PVN direktīvas 11. pantu (vairākas personas kopā uzskatīt par “vienu nodokļa maksātāju”), pati par sevi neizslēdz iespēju, ka eksistē personu grupa. Tā arī neizslēdz to, ka attiecīgā grupa sniedz pakalpojumus saviem dalībniekiem.

105. Tas kļūst skaidrs, ja nedaudz izmaina iepriekš minēto piemēru (76. un nākamie punkti). Vēl viena neliela slimnīca (C) apvienojas ar slimnīcām A un B, vienas dalībvalsts teritorijā izveidojot izmaksu sadales grupu (Z), kura pārņem pacientu ēdināšanu. Tomēr vēlāk X nopērk A un tagad A ir daļa no PVN grupas, kuras līderis (Apvienotajā Karalistē – pārstāvis) ir X. Z joprojām sniedz pakalpojumus A, B un C, kuru uzņēmumu neatkarību neskar PVN direktīvas 11. panta tiesiskais regulējums.

106. Šķiet apšaubāmi, ka pakalpojumu, kurus Z sniedz A, atbrīvojumam no nodokļa faktiski jābūt atkarīgam no tā, ka no PVN tiesību viedokļa šos pakalpojumus tagad uzskata par pakalpojumiem, kas sniegti X, un, formāli raugoties, X nav izmaksu sadales grupas dalībniece. Nodokļa režīma grupām jēga un mērķis – kā jau iepriekš minēts (38. un 39. punkts) – ir administratīvā vienkāršošana, nevis izmaksu sadales grupas atbrīvojuma no nodokļa pakārtošana vēlākai tās dalībnieku uzņēmumu struktūrai un nodokļa režīma grupām esamībai.

107. Vajadzība pēc PVN ziņā neitrālas sadarbības starp A, B un C nezūd tāpēc, ka A tagad ir kļuvusi par daļu no X PVN grupas. Proti, nav notikušas nekādas izmaiņas nelabvēlīgajos konkurences apstākļos, ar kuriem A, B un C saskaras salīdzinājumā ar atbilstoši lielāku konkurentu.

108. Tādēļ, pretēji Komisijas un Apvienotās Karalistes viedoklim, abas “sistēmas” (nodokļa režīms grupām un izmaksu sadales grupas pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa) principā viena otru neizslēdz. Tās tikai ir savstarpēji jāsaskaņo.

109. Tikai gadījumā, ja izmaksu sadales grupas dalībnieki ir personas, kuras visas ir vienas un tās pašas PVN grupas daļa, PVN direktīvas 11. pants ir *lex specialis* attiecībā uz tās 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. PVN direktīvas 11. pantā paredzētais nodokļa režīms grupām ir plašāks noteikums, jo tas neparedz aplikt ar nodokli pakalpojumus grupas iekšienē. Turpretim PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts atbrīvo no nodokļa tikai pakalpojumus, kurus izmaksu sadales grupa sniedz saviem dalībniekiem (un nevis otrādi vai dalībnieki savā starpā). Tādēļ [PVN direktīvas 11. pants sava prioritārā rakstura dēļ] izslēdz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanu.

110. Līdz ar to fakts, ka daži izmaksu sadales grupas dalībnieki ietilpst arī PVN grupā Apvienotajā Karalistē, neliedz piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

VI. Secinājumi

111. Tādēļ ierosinu Tiesai uz *First-Tier Tribunal* (Administratīvā pirmās instances tiesa, Apvienotā Karaliste) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma no nodokļa noteikums neattiecas uz trešajā valstī reģistrētu izmaksu sadales grupu.

2. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa, ko piemēro izmaksu sadales grupas pakalpojumiem, kurus tā saviem dalībniekiem sniedz par precīzu izmaksu daļas kompensāciju, principā nerada konkurences izkropļojumu, ja vien tā piemērošana nav neatbilstoša.

Netieši pierādījumi par neatbilstošu piemērošanu var būt, piemēram,

- 1) fakts, ka izmaksu sadales grupa tos pašus pakalpojumus lielā apmērā par atlīdzību sniedz personām, kas nav grupas dalībnieki, un tādējādi tirgū primāri darbojas kā konkurents, nevis kā uz sadarbību orientēta izmaksu sadales grupa,
- 2) fakts, ka izmaksu sadales grupa nesniedz tieši tās dalībnieku vajadzībām piemērotus pakalpojumus, bet tikai nodod tālāk iegādātus pakalpojumus, vai
- 3) fakts, ka primārais mērķis ir PVN sloga optimizācija, nevis savstarpēja sadarbība, lai novērstu nelabvēlīgus konkurences apstākļus.

Finanšu administrācijai ir pienākums pierādīt šos netiešos pierādījumus. Tomēr Savienības tiesību aktos tai nav noteikts pienākums saņemt īpašu ekspertu atzinumu vai ko līdzīgu. Galu galā šie netiešie pierādījumi tomēr ir jāvērtē iesniedzējtiesai.

3. Fakts, ka daži izmaksu sadales grupas dalībnieki ietilpst arī PVN grupā, neliedz piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu. Tomēr ir jāņem vērā PVN direktīvas 11. pantā paredzētā plašākā nodokļa režīma grupām prioritārais raksturs. Tādēļ PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu nepiemēro, ja visi izmaksu sadales grupas dalībnieki ietilpst vienā un tajā pašā PVN grupā.