



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2020. gada 18. novembrī*

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

Lietā C-77/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, 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. Švirebs [P. G. Xuereb], (referents),

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 23. janvārī tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Kaplan International Colleges UK Ltd* vārdā – R. Woolich un M. Murcia, solicitors, kā arī R. Hill, barrister,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – S. Brandon, kā arī J. Kraehling un Z. Lavery, pārstāves, kam palīdz O. Thomas, QC,
- Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un R. Lyal, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2020. gada 23. aprīļa tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – angļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/ES (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Kaplan International Colleges UK Limited* (turpmāk tekstā – “KIC”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “ieņēmumu dienests”) par ieņēmumu dienesta atteikumu piešķirt prasītājam autonomām personu grupām paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

- 3 Direktīvas 2006/112 25. un 35. apsvērumā ir noteikts:
“(25) Jāsaskaņo summas, kurai uzliek nodokli, noteikšana, lai PVN piemērošana darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, radītu līdzvērtīgas sekas visās dalībvalstīs.
[..]
(35) Būtu jāsastāda kopīgs atbrīvojumu saraksts, lai Kopienu pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”
- 4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:
“PVN uzliek šādiem darījumiem:
[..]
c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”
- 5 Minētās direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:
““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.”
- 6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 11. pantu:
“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos [..], 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.

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

7 Šīs direktīvas 131. pantā ir noteikts:

“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”.

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

Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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 kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu;

[..].

i) bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas 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 līdzīgi mērķi;

[..].”

Apvienotās Karalistes tiesības

9 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības 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 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 Direktīvas [2006/112] 9. panta izpratnē;

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

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

d) atbrīvojums nerada konkurences izkropļojumu.”

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

11 Šī likuma 7.A pantā “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 tiesībās 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 attiecīgs uzņēmējs saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, ja šī persona:

- a) ir nodokļa maksātājs Direktīvas [2006/112] 9. panta izpratnē,
- b) ir reģistrēta saskaņā ar šī likuma noteikumiem,
- c) ir identificēta PVN nolūkos saskaņā ar dalībvalsts, kas nav Apvienotā Karaliste, likumiem [..]

[..]

un ja pakalpojumi personai tiek sniegti ne tikai pilnībā privātām 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 šī 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 nolūkos, un
- b) šī sniegšana būtu sniegšana, kas apliekama ar nodokli.

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

- a) saņēmējs ir attiecīgs 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 viņa sniegtie pakalpojumi, lai noteiktu viņa 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, īstenojot Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzēto iespēju, pieņēma 1994. gada likuma 43. pantu, saskaņā ar kuru:

“(1) Ja atbilstoši [43.A līdz 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 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 maksājamu, 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.”

- 14 Šī likuma 43. panta 1.AA punktā 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 šī likuma izpratnē var būt nozīmīga, starp:
 - i) aprakstu, kas piemērojams pārstāvim, un
 - ii) aprakstu, kas piemērojams subjektam, kurš (neraugoties uz šo pantu) šī likuma izpratnē ir uzskatāms par tādu, kas veic piegādi, iegādi vai ievēšanu, vai, attiecīgajā gadījumā, pakalpojumu saņēmēju,

attiecīgais noteikums rada tādas 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 punktā 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 augstākās izglītības iestādi Apvienotajā Karalistē (turpmāk tekstā – “starptautiskās izglītības iestādes”), sadarbojoties ar vienu vai vairākām Lielbritānijas universitātēm.
- 17 *Kaplan* uzņēmumiem attiecībā uz izglītības pakalpojumiem, ko tie sniedz studentiem, ir piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN.
- 18 Astoņas no starptautiskajām izglītības iestādēm pilnībā pieder *KIC*. Pēdējā izglītības iestāde, *University of York International Pathway College*, 55 % apmērā pieder Jorkas Universitātei (Apvienotā 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 pēdējā minētā nav pilnībā vai lielākajā daļā *KIC* piederošs meitasuzņēmums, pārstāvis.
- 20 Katrai starptautiskajai izglītības iestādei ir sava vadības un pārvaldības struktūra, ko veido *Kaplan* uzņēmuma un attiecīgās universitātes pārstāvji.
- 21 Pirms 2014. gada oktobra Apvienotajā Karalistē starp *Kaplan* uzņēmumu studentu piesaistes aģentiem un *KIC* tika noslēgti līgumi, tādējādi *KIC* bija tiešā kontaktā ar šiem aģentiem, lai ārvalstīs piesaistītu studentus mācībām starptautiskajās izglītības iestādēs. Minētie aģenti saņēma atbalstu no pārstāvniecības birojiem, kas tiem sniedza darbības atbalstu un kuri atradās attiecīgajos galvenajos tirgos, proti, Ķīnā, Honkongā, Indijā un Nigērijā. Šie pārstāvniecības biroji bija *Kaplan* grupas dalībnieki, izņemot biroju, kas atrodas Vjetnamā, un par samaksu sniedza pakalpojumus *KIC*. *KIC* par minēto pārstāvniecības 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 vienādās daļās 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 šī datuma bija pārstāvniecības biroju pienākums. *KPS* arī pārvalda pārstāvniecības 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 tādā pašā laikā kā starptautisko izglītības studentu piesaistes tirgi. Šiem darbiniekiem nav ekskluzīvu attiecību ar *KPS* un tiem ir atļauts strādāt, pirmkārt, ar *Kaplan* uzņēmumu konkurentiem un, otrkārt, ar attiecīgajām universitātēm. 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 jāmaksā par aģentu sniegtajiem pakalpojumiem *KPS*, pārstāvniecības biroju sniegtajiem pakalpojumiem *KPS* vai *KPS* sniegtajiem pakalpojumiem. *KPS* izraksta atsevišķu rēķinu par summām, kas aģentiem

maksājamas par katram attiecīgajam *Kaplan* uzņēmumam sniegtajiem pakalpojumiem, lai gan *KIC* ir PVN grupas, kuras dalībnieki ir šie uzņēmumi, pārstāvis. Katrs *Kaplan* uzņēmums maksā par *KPS* sniegtajiem pakalpojumiem, kā arī tiem, ko sniedz pārstāvniecības biroji.

- 26 Pamatlieta attiecas uz triju veidu pakalpojumiem, kuri saskaņā ar valsts tiesībām tiek uzskatīti par tādiem, ko *KPS* kā PVN maksātāju grupas pārstāvis sniedz *KIC*: pirmkārt, pakalpojumiem, ko aģenti sniedz *KPS*, otrkārt, pakalpojumiem, ko pārstāvniecības biroji sniedz *KPS*, un, treškārt, tādām darbībām kā *KPS* sniegtais atbalsts aģentiem.
- 27 Ar prasību, kas celta *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Imigrācijas un patvēruma lietu palāta, Apvienotā Karaliste)), *KIC* apstrīd divus Apvienotās Karalistes nodokļu un muitas administrācijas pieņemtos lēmumus, saskaņā ar kuriem pakalpojumi, kurus uzskata par tādiem, ko tai sniedz *KPS*, neietilpst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošanas jomā un līdz ar to ir apliekami ar PVN.
- 28 *KIC* faktiski apgalvo, ka šie pakalpojumi ietilpst šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā un ka līdz ar to tai kā PVN maksātāju grupas dalībniecei nav pienākuma maksāt PVN par šiem pakalpojumiem saskaņā ar apgrieztās maksāšanas kārtību. Pakalpojumi, ko agrāk aģenti un pārstāvniecības biroji sniedza *KIC* un kas bija apliekami ar PVN, pēc *KIC* domām, turpmāk, kopš *KPS* izveides, esot atbrīvoti no PVN.
- 29 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) norāda, ka pastāvot komerciāli iemesli, kas pamato *KPS* izveidi Honkongā, un ka netiek apgalvots, ka šī vienība būtu mākslīga vai izraisītu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.
- 30 Šī tiesa arī norāda, ka netiek apstrīdēts, ka *KPS* saviem dalībniekiem, proti, *Kaplan* uzņēmumiem, sniedz pakalpojumus, kas ir tieši nepieciešami to no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanai, un ka *KPS* tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, kuru tiem ir pienākums segt.
- 31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka strīdu pamatlietā var atrisināt, vienīgi interpretējot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.
- 32 Šādos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Kāda ir [...] Direktīvas 2006/112 [...] 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa teritoriālā piemērošanas joma? It īpaši, [...] vai tas attiecas uz neatkarīgu personu grupu, kas ir reģistrēta dalībvalstī, kura nav neatkarīgas personu grupas dalībnieku dalībvalsts vai dalībvalstis? Apstiprinošas atbildes gadījumā, [...] vai šis atbrīvojums no nodokļa attiecas arī uz neatkarīgu personu grupu, kas reģistrēta ārpus [Eiropas Savienības]?”
- 2) Ja neatkarīgu personu grupu atbrīvojums no nodokļa principā ir piemērojams uzņēmumam, kas reģistrēts no viena vai vairākiem neatkarīgas personu grupas dalībniekiem atšķirīgā dalībvalstī, un arī neatkarīgai personu grupai, 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 neatkarīgas personu grupas dalībnieki, vai arī tas attiecas tikai uz potenciālu konkurences izkropļojumu, 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 izkropļojuma iespēja, ja citi saņēmēji, kas nav neatkarīgas personu grupas dalībnieki, var vai nu lūgt pievienoties attiecīgajai neatkarīgajai personu grupai, vai arī izveidot paši savu neatkarīgu personu grupu, lai saņemtu līdzīgus pakalpojumus, vai iegūt līdzvērtīgus 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 izkropļojuma iespēja ir jāizvērtē, nosakot, vai neatkarīgā personu grupa 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 neatkarīgas personu grupas dalībnieki? Apstiprinošas atbildes gadījumā, vai ir svarīgi, vai neatkarīgā personu grupa 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 trešā valstī, kur neatkarīgā personu grupa ir reģistrēta?
 - e) Vai Savienības nodokļu iestādei, kura piemēro direktīvu [2006/112], ir pierādīšanas pienākums, lai konstatētu konkurences izkropļojuma faktu?
 - f) Vai Savienības nodokļu iestādei ir jāpieprasa īpašs ekspertu atzinums par trešās valsts tirgu, kurā neatkarīgā personu grupa ir reģistrēta?
 - g) Vai patiesas konkurences izkropļojuma 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 savā starpā 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 piemīt neatkarīgas personu grupas dalībnieku pazīmes un statuss?”

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 neatkarīga 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 tā 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 paredzētā 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) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa izriet, ka neatkarīga personu grupa ir no saviem dalībniekiem pilnībā atsevišķa nodokļa maksātāja. Proti, no šīs tiesību normas paša formulējuma izriet, ka neatkarīga personu grupa ir neatkarīga un ka līdz ar to tā sniedz pakalpojumus neatkarīgi Direktīvas 2006/112 9. panta izpratnē. Turklāt, ja neatkarīgas personu grupas sniegtie pakalpojumi nebūtu nodokļa maksātāja, kas rīkojas kā tāds, sniegti pakalpojumi, šiem pakalpojumiem nepiemērotu PVN atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam. Tādēļ šiem pakalpojumiem

nevar piemērot tādu 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 neatkarīgas 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 kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu.
- 36 Šajā ziņā no Direktīvas 2006/112 25. un 35. apsvēruma izriet, ka tās mērķis ir saskaņot PVN bāzi un ka atbrīvojumi no šī nodokļa ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kas, kā to jau ir nospriedusi Tiesa, ir jāaplūko ar minēto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārējā 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 vārdi, kas izmantoti tādu PVN atbrīvojumu definēšanā, kuri aplūkoti Direktīvas 2006/112 132. pantā, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir izņēmums no vispārējā 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 pamatā esošā nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka 132. pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē to iedarbību. Tiesas judikatūras mērķis nav noteikt tādu 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 atgādināts šī sprieduma 35. punktā attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu, šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas uz pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz to dalībniekiem. No šī formulējuma neizriet, ka pakalpojumi, ko šādas grupas sniedz saviem dalībniekiem, ir izslēgti no šī atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas, ja pēdējie 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 vienībām, kuras nav neatkarīgas 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 šī 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 jāuzsver, ka šī tiesību norma ir ietverta šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Šis virsraksts norāda, ka minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz neatkarīgām personu grupām, kuru dalībnieki veic darbību sabiedrības interesēs (spriedums, 2017. gada 21. septembris, Komisija/Vācija, C-616/15, EU:C:2017:721, 44. punkts).
- 41 Tomēr no šī konteksta neizriet elementi, kas izslēgtu no šī atbrīvojuma neatkarīgas personu grupas, kuru dalībnieki veido PVN maksātāju grupu Direktīvas 2006/112 11. panta izpratnē, tomēr ar nosacījumu, ka visi šo grupu dalībnieki veic darbības sabiedrības interesēs.

- 42 Attiecībā uz 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķi Direktīvā 2006/112 ir jāatgādina, ka visa šīs direktīvas 132. panta normu kopuma nolūks ir konkrētas darbības sabiedrības interesēs atbrīvot no PVN tālab, lai atvieglotu piekļuvi atsevišķiem pakalpojumiem, kā arī atsevišķu preču piegādi, novēršot sadārdzināšanos, kas rastos no to aplikšanas ar PVN (spriedums, 2017. gada 21. septembris, *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tādējādi uz neatkarīgu personu grupu sniegtajiem pakalpojumiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas tad, ja šie pakalpojumi tieši sekmē šīs direktīvas 132. pantā paredzēto sabiedrības interesēm atbilstošo darbību veikšanu (spriedums, 2017. gada 21. septembris, *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka minētās direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums principā attiecas uz pakalpojumiem, ko neatkarīga personu grupa sniedz saviem dalībniekiem, kuri veido PVN maksātāju grupu, ja šie pakalpojumi tieši veicina šīs direktīvas 132. pantā paredzēto darbību veikšanu sabiedrības interesēs. Savukārt šis atbrīvojums nevar tikt piemērots tādu pakalpojumu sniegšanai, ko saņem PVN maksātāju grupas dalībnieki, kuri tajā pašā laikā nav arī neatkarīgas personu grupas, kas veic šādas darbības sabiedrības interesēs, dalībnieki.
- 45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 11. pantā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas pieņemts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atļauj personas, it īpaši sabiedrības, starp kurām pastāv finansiāla, saimnieciska un organizatoriska saikne, vairs neuzskatīt par atsevišķām PVN maksātājām, bet uzlūkot tās kā vienu vienīgu nodokļa maksātāju. Ja dalībvalsts ir piemērojusi minēto tiesību normu, šīs tiesību normas izpratnē pakļautā persona vai personas nevar tikt uzskatītas par vienu vai atsevišķiem nodokļa maksātājiem Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts).
- 46 No tā izriet, ka pielīdzināšana vienam nodokļa maksātājam izslēdz to, ka PVN grupas dalībnieki turpina atsevišķi parakstīt PVN deklarācijas un citi tos turpina grupas ietvaros un ārpus tās identificēt kā nodokļa maksātājus, jo tikai vienots nodokļa maksātājs ir tiesīgs parakstīt minētās deklarācijas. No tā var secināt, ka tādā situācijā trešās personas sniegtie pakalpojumi PVN maksātāju grupas dalībniekam PVN piemērošanas nolūkā ir jāuzskata par tādiem, kas sniegti nevis šim grupas dalībniekam, bet pašai PVN maksātāju grupai, kurā tas ietilpst (spriedums, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. punkts).
- 47 Līdz ar to PVN nolūkā pakalpojumi, ko neatkarīga personu grupa sniedz PVN maksātāju grupas dalībniekam, nevar tikt uzskatīti par tādiem, kas šiem dalībniekiem tiek sniegti individuāli, bet gan ir jāuzskata par tādiem, kas tiek sniegti visai PVN maksātāju grupai kopumā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 30. punkts).
- 48 No tā izriet, ka šādi pakalpojumi tiek uzskatīti par sniegtiem attiecīgajai PVN maksātāju grupai kopumā un tādējādi arī PVN maksātāju grupu pārstāvošajai vienībai. Tādējādi gadījumā, ja šī pēdējā minētā vienība vienlaikus nebūtu arī neatkarīgas personu grupas dalībniece, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana būtu labvēlīga tiem, kas nav neatkarīgas personu grupas dalībnieki.
- 49 Taču šī tiesību norma tieši attiecas tikai uz pakalpojumiem, ko neatkarīgas personu grupas sniedz saviem dalībniekiem. Tā tas nav tādu pakalpojumu gadījumā, ko neatkarīga personu grupa sniedz PVN maksātāju grupai, kuras dalībnieki nav arī visi šīs autonomās personu grupas dalībnieki. Ņemot vērā atbrīvojuma no nodokļa nosacījumu precīzo formulējumu, jebkāda interpretācija, kas paplašinātu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta piemērošanas jomu, nebūtu saderīga ar šīs tiesību normas mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1989. gada 15. jūnijs, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, 14. punkts).

- 50 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šis secinājums, ņemot vērā šī sprieduma 36. un 49. punktā ietvertos apsvērumus, nevar tikt apšaubīts ar valsts tiesību normām, kurās ir paredzēts, ka PVN maksātāju grupas pārstāvim ir attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībnieku īpašības un statuss, lai piemērotu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Tā kā šis atbrīvojums no nodokļa ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, tā piemērošana ir pakļauta nosacījumam, ka visi PVN maksātāju grupas dalībnieki faktiski ir minētās neatkarīgās personu grupas dalībnieki. Ja šis nosacījums nav izpildīts, minētās valsts tiesību normas nevar izraisīt minētā atbrīvojuma piemērošanu.
- 51 Līdz ar to, tā kā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā neatkarīgā personu grupa par atlīdzību ir sniegusi pakalpojumus PVN maksātāju grupai, kuras viens no dalībniekiem nav šīs neatkarīgās personu grupas dalībnieks, šai pēdējai grupa nevar tikt piemērots Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa un šādu pakalpojumu sniegšana ir ar nodokli apliekams darījums atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam.
- 52 Šis konstatējums nevar tikt apšaubīts ar 2019. gada 20. novembra spriedumu *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), kurā Tiesa šī sprieduma 42.–44. punktā būtībā nosprieda, ka Padomes Sestās direktīvas 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.) 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā, kas atbilst Direktīvas 2006/112 131. panta un 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam, paredzētais atbrīvojums no PVN nav pakļauts nosacījumam, ka attiecīgajiem pakalpojumiem ir jābūt sniegtiem vienīgi attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībniekiem. Tas nozīmē, pirmkārt, ka saskaņā ar šo tiesību normu no nodokļa ir atbrīvota vienīgi pakalpojumu sniegšana neatkarīgas personu grupas dalībniekiem, ciktāl šie pakalpojumi tiek sniegti, ievērojot mērķus, kuriem ir izveidota šāda grupa, un tādējādi tie tiek piedāvāti atbilstoši grupas uzdevumam. Otrkārt, pakalpojumu sniegšanai personām, kas nav minētās neatkarīgās personu grupas dalībnieki, nav piemērojams šis atbrīvojums no nodokļa, jo šāda pakalpojumu sniegšana neietilpst minētā atbrīvojuma piemērošanas jomā un tārad ir apliekama ar PVN saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu.
- 53 Proti, lietā, kurā tika pasludināts 2019. gada 20. novembra spriedums *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), attiecīgie pakalpojumi tika sniegti, pirmkārt, attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībniekiem un, otrkārt, personām, kuras nebija šīs grupas dalībnieces un arī kopā ar šīs neatkarīgās personu grupas locekļiem neveidoja PVN maksātāju grupu Direktīvas 2006/112 11. panta izpratnē. Šajā lietā nebija nekāda riska paplašināt Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu.
- 54 Tā kā šajā lietā pakalpojumi, ko neatkarīga personu grupa sniegusi šādas PVN maksātāju grupas dalībniekam, PVN nolūkos ir jāuzskata par tādiem, kas sniegti nevis šim dalībniekam, bet gan PVN maksātāju grupai, kurā tas ietilpst, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas joma varētu tikt paplašināta, ja vien visi šīs PVN maksātāju grupas dalībnieki nav arī attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībnieki.
- 55 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams pakalpojumiem, ko neatkarīga personu grupa sniedz PVN maksātāju grupai šīs direktīvas 11. panta izpratnē, jo visi šīs pēdējās grupas dalībnieki nav minētās neatkarīgās personu grupas dalībnieki. Tam, ka pastāv valsts tiesību normas, kurās ir paredzēts, ka šādas PVN maksātāju grupas pārstāvim ir attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībnieka pazīmes un statuss, lai piemērotu neatkarīgām personu grupām paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, šajā ziņā nav nekādas nozīmes.

Par pirmo un otro jautājumu

- 56 Ņemot vērā atbildi uz trešo un ceturto jautājumu, uz pirmo un otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams pakalpojumiem, ko neatkarīga personu grupa sniedz PVN maksātāju grupai šīs direktīvas 11. panta izpratnē, jo visi šīs pēdējās grupas dalībnieki nav minētās neatkarīgās personu grupas dalībnieki. Tam, ka pastāv valsts tiesību normas, kurās ir paredzēts, ka šādas PVN maksātāju grupas pārstāvim ir attiecīgās neatkarīgās personu grupas dalībnieka pazīmes un statuss, lai piemērotu neatkarīgām personu grupām paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, šajā ziņā nav nekādas nozīmes.

[Paraksti]