

**Kohtuasi C-77/19**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

1. veebruar 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus  
(maksukollegium), Ühendkuningriik)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

30. jaanuar 2019

**Kaebaja:**

Kaplan International Colleges UK Ltd

**Vastustaja:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[...]

**FIRST-TIER TRIBUNAL**

**TAX CHAMBER**

**KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED – kaebaja**

**- ja -**

**COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S**

**REVENUE AND CUSTOMS – vastustaja**

[...]

**KOHUS MÄÄRAB:**

1. Esitada lisas toodud küsimused Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel Euroopa Liidu Kohtule.

2. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Liidu Kohus on teinud talle esitatud küsimustes eelotsuse või kuni tehakse uus kohtumäärus.
3. First-tier Tribunali (Tax Chamber) kohtusekretär peab koopia käesolevast kohtumäärusest ja selle lisast saatma Euroopa Kohtu kantseleile.
4. Jätta menetluskulude küsimuses otsus tegemata.

[...] 30. jaanuar 2019

## [lk 2] EUROOPA KOHTULE ESITATAVA

### EELOTSUSETAOTLUSE LISA

#### Sissejuhatus

- 1 Käesoleva eelotsusetaotlusega, mille on esitanud First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukoda), Ühendkuningriik), palutakse Euroopa Kohtul selgitada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006 L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendamist. Eelkõige keskendub riigisisene kohtumenetlus küsimusele, kas hulgal ühe kontserni tütarettevõtjatel, kes kõik on asutatud Ühendkuningriigis ja kuuluvad ühele Hongkongi ettevõtjale, kes kuulub samuti kõnealusesse kontserni, mis neile teenuseid osutab, on artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt õigus nende teenuste pealt tasutava käibemaksu vabastusele.

#### Pooled

- 2 Vastustaja Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „HMRC“) vastutab käibemaksu arvestamise ja kogumise eest Ühendkuningriigis. [...]
- 3 Kaebaja Kaplan International Colleges UK Limited (edaspidi „KIC“) on käibemaksugrupi esindusliige. Ta on Kaplani kontserni teiste ettevõtjate valdusettevõtja. [...] [lk 3]

#### Riigisisene kohtumenetlus

- 4 KIC kaebab oma 28. septembri 2017. aasta kaebusega HMRC järgmiste otsuste peale: i) 21. aprilli 2017. aasta maksuotsus perioodi kohta 2014. aasta oktoober kuni 2016. aasta juuli summas 5 252 264 naela; ii) 22. mai 2017. aasta maksuotsus perioodi kohta 2016. aasta oktoober summas 590 000 naela.
- 5 Need otsused jõustavad veel kaks HMRC otsust, mis näevad ette, et teenused, mida KIC on saanud Kaplan Partner Services Hong Kong Limitedilt (edaspidi

„KPS“), ei ole ühiste kuludega rühmadele ette nähtud käibemaksuvabastusega hõlmatud ning seega on nende suhtes kohaldatavad Ühendkuningriigi 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „VATA 1994“) pöördmaksustamist käsitlevad sätted.

- 6 Selle analüüsi põhjal tuleb järeldada, et KIC on kohustatud nende teenuste pealt käibemaksu arvestama pöördmaksustamise korras. Tema väljundid on käibemaksust valdavalt vabastatud ja seega on tema haridustegevusega seotud sisendkäibemaks tagastamatu. KIC väidab, et KPSi teenused on ühiste kuludega rühmade poolt oma liikmetele osutatavate teenuste käibemaksuvabastusega hõlmatud ja seega ei ole tema kui käibemaksugrupi esindusliige kohustatud neid teenuseid pöördmaksustamise korras arvesse võtma.
- 7 First-tier Tribunal (Tax Chamber) arutas käesolevat asja 15. ja 16. jaanuaril 2019 ning otsustas esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

## Õigusaktid

### Käibemaksudirektiiv

- 8 Ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f, mis on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[lk 4] [...]

teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist“.

- 9 Käesolevas asja kõne all olevale ettevõtjale kuuluvad tütarettevõtjad tegelevad haridusteenuste osutamisega, mis on käibemaksust vabastatud. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i vabastab käibemaksust järgmised teenused:

„ülikooliharidus [...] nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt“.

- 10 Käesolevas asjas on tekkinud küsimus ka ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse ja käibemaksugruppide vahelise seose kohta. Käibemaksudirektiivi artikkel 11 näeb ette, et iga liikmesriik võib (aga ei ole kohustatud) „oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega

tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena“. Ühendkuningriigis on käibemaksugrupid lubatud (vt allpool osutatud riigisisesed õigusnormid) ja KIC on Ühendkuningriigis registreeritud käibemaksugrupi esindusliikmena.

### **Riigisisesed õigusaktid**

- 11 Ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus on riigisiseses õiguses rakendatud VATA 1994 16. grupi punktiga 9, mis sätestab järgmist:

„Punkt nr

1 Sõltumatu isikute rühma teenused, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:

- a) iga rühma liige tegeleb majandustegevusega (edaspidi „asjakohane majandustegevus“), mis on käibemaksust vabastatud või millega tegelemisel ei käsitata seda isikut maksukohustuslasena nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 tähenduses,
- b) kõnealuseid teenuseid osutatakse rühma liikmetele asjakohaseks majandustegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks,
- c) rühm nõuab, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, ja
- d) selline maksuvabastus ei põhjusta tõenäoliselt konkurentsi moonutamist“. [lk 5]

- 12 Muud asjakohased sätted teenuste osutamise kohta, pöördmaksustamise ja haridustegevuste käibemaksuvabastuse kohta on esitatud allpool.

- 13 VATA 1994 artikkel 7A sätestab olulises osas järgmist:

#### **„7A Teenuste osutamise koht**

(1) Käesolev artikkel reguleerib käesoleva seaduse tähenduses teenuste osutamiskoha riigi kindlaksmääramist.

(2) Teenuse osutamise kohaks loetakse:

- (a) kui isik, kellele teenuseid osutatakse, on asjakohane ettevõtja, siis riik, kuhu teenuste saaja kuulub, ja
- (b) muul juhul riik, kuhu teenuse osutaja kuulub.

(3) Teenuste saamise õiguse andmise käibe koht on sama koht, mida peetakse selle õigusega hõlmatud teenuste käibe kohaks juhul, kui õiguse andja õiguse saajale vastavaid teenuseid osutaks (olenemata sellest, kas seda

õigust kasutatakse või mitte); ja selles mõttes hõlmab teenuste saamise õigus igasugust õigust, võimalust või eesõigust teenuste saamiseks ning igasugusest teenuste saamise õigusest tuleneva hüve saamiseks.

(4) Isik on käesoleva seaduse tähenduses osutatud teenuste puhul asjakohane ettevõtja siis, kui:

- (a) ta on maksukohustuslane nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 tähenduses,
- (b) ta on käesoleva seaduse alusel registreeritud,
- (c) ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud mõne teise liikmesriigi õiguse alusel või
- (d) [...],

ja see isik ei kasuta neid teenuseid täielikult enda tarbeks“.

14 [VATA 1994] artikkel 8 näeb ette pöördmaksustamise korra ja sätestab olulises osas järgmist:

„(1) Kui teenuseid osutab käesoleva lõikega hõlmatud olukorras isik, kes ei kuulu Ühendkuningriiki, on käesolev seadus kohaldatav just nagu (mitte nii, et kõnealuseid teenuseid osutabki nimetatud isik):

- (a) neid teenuseid oleks osutanud Ühendkuningriigi isik, kes neid on saanud oma majandustegevuse raames või selle jaoks, ja
- (b) need teenused oleksid käibemaksuga maksustatavad.

(2) Lõige 1 on kohaldatav, kui:

- (a) teenuste saaja on Ühendkuningriigi asjakohane ettevõtja ja
- (b) teenuste osutamise koht on Ühendkuningriigis [lk 6] ning juhul, kui teenuste suhtes on kohaldatav lisa 4A 1. või 2. osa mis tahes säte, teenuste saaja on käesoleva seaduse alusel registreeritud.

(3) Teenuseid, mille osutajaks loetakse eespool lõike 1 alusel teenuste saaja, ei pea arvesse võtma kui tema poolt osutatud teenuseid, selleks et määrata kindlaks tema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt artikli 26 lõikele 1“.

15 Artikkel 43 käsitleb käibemaksugruppe. See näeb ette:

„(1) Kui mis tahes ettevõtjate ühendusi käsitatakse [artiklite 43A–43D] tähenduses kontserni liikmetena, käsitatakse kontserni iga liikme majandustegevust kui sellist, millega tegeleb kontserni esindusliige, ja

(a) kontserni ühe liikme poolt teisele liikmele tehtavaid kaubatarneid või osutatavaid teenuseid arvesse ei võeta; ja

(b) kaubatarneid ja teenuseid, mis ei ole punktiga a hõlmatud ning mida teeb või osutab kontserni liige või mida tehakse või osutatakse kontserni liikmele, käsitatakse kaubatarnekena või teenustena, mida on teinud või osutanud kontserni esindusliige või mis on tehtud või osutatud kontserni esindusliikmele; ja

(c) käibemaksu, mille kontserni liige on maksnud teisest liikmesriigist hangitud või kolmandast riigist imporditud kaupade pealt või mis kuulub tema poolt tasumisele, koheldakse makstuna või maksmisele kuuluvana kontserni esindusliikme poolt ja asjaomaseid kaupu koheldakse

(i) teisest liikmesriigist hangitud kaupade puhul vastavalt artikli 73 lõikele 7 ja

(i) kolmandast riigist imporditud kaupade puhul vastavalt selliste kaupade suhtes kohaldatavatele normidele ja artiklile 38,

nii, nagu need oleks importinud kontserni esindusliige, ning kõik kontserni liikmed vastutavad solidaarselt esindusliikme poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest“.

16 Artikli 43 lõige 1AA sätestab, et kui

„(a) on oluline, kas käesoleva seaduses sisalduva või selle alusel vastu võetud mis tahes sätte (edaspidi „**asjakohane säte**“) tähenduses on isik, kes kaupu tarnib või saab või neid hangib või impordib, erikirjeldusele vastav isik,

(b) lõike 1 punkt b või c on kohaldatav mis tahes kaubatarne, hanke või impordi suhtes ja

(c) asjakohase sätte tähenduses on

(i) kontserni esindusliikme ja

(ii) sellise ühenduse kirjelduse vahel, mida tuleks (käesolevat artiklit arvesse võtmata) käesoleva seaduse tähenduses käsitada kaubatarne tegijana, hankijana või importijana või isikuna, kellele kaubatarne tehakse, oluline vahe,

siis on asjakohane säte selle kaubatarne, hanke või impordi suhtes kohaldatav nii, nagu kontserni esindusliikme kirjeldus oleks selline, mis on sellel ühendusel tegelikult“. [lk 7]

17 Artikli 43 lõige 1AB sätestab:

„Lõige 1AA ei ole kohaldatav sedavõrd, kui võrd see, mis on asjakohase sätte tähenduses oluline, on küsimus, kas isik on maksukohustuslane“.

- 18 Haridusteenuste käibemaksuvabastus on sätestatud VATA 1994 6. grupi punktis 9, mis sätestab (olulises osas) järgmist:

### „6. GRUPP – HARIDUS

Punkt nr

1 Tunnustatud asutuse antav

(a) haridus;

Märkused.

(1) Käesoleva grupi kohaldamisel tähendab mõiste „tunnustatud asutus“

(b) Ühendkuningriigi ülikooli ja iga selle kolledžit, instituuti või kooli“.

### Faktilised asjaolud ja põhikohtuasja ese

- 19 First tier Tribunal (Tax Chamber) on käesolevas asjas ära kuulunud tunnistajate ütlused, kuid lükanud asjaolude lõpliku hindamise edasi, kuni Euroopa Kohus on andnud vastuse tema eelotsuse küsimustele. Konkurentsi moonutamise küsimust ei ole seni siiski veel arutatud, kuna puudub selgus kriteeriumi osas, mida tuleks käesolevas asjas kohaldada.
- 20 KIC kuulub kontserni Kaplan, mis osutab haridus- ja karjääriteenuseid. Tal on Ühendkuningriigis üheksa tütarettevõtjat (edaspidi „**Kaplani kolledžid**“), kes kõik haldavad Ühendkuningriigis kõrgharidusasutusi (edaspidi „**rahvusvahelised kolledžid**“) koostöös 17 Ühendkuningriigi ülikooliga.
- 21 HMRC on KIC-le kinnitanud, et käsitab selle tütarettevõtjaid „ülikooli kolledžitena“ sellises tähenduses, nagu Ühendkuningriik on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i oma õiguses rakendanud. Seepärast on [lk 8] Kaplani kolledžitel praegu õigus kohelda haridusteenuseid, mida nad õppuritele osutavad, käibemaksust vabastatutena.
- 22 Iga rahvusvaheline kolledž kuulub täielikult KIC-le, välja arvatud Yorki Ülikooli International Pathway College (edaspidi „UYIPC“), mille enamusosalus (55%) kuulub Yorki Ülikoolile. Ettepaneku ühinemiseks tegi KIC-le Yorki Ülikool.
- 23 Rahvusvahelised kolledžid valmistavad peaaegu ainult ELi-välistest riikidest pärit õppureid ette liitumiseks asjakohaste ülikoolide bakalaureuse- ja magistriõppeprogrammidega. Enamik nende õppuritest on pärit Kagu- ja Ida-Aasiast.

- 24 Sarnased rahvusvahelised kolledžid on Ühendkuningriigis olemas ka teistel suurematel haridusgruppidel – nagu ka mõned väiksemad asutused. Igaüks neist valmistab koostöös erinevate Ühendkuningriigi ülikoolidega rahvusvahelisi õppureid ette astumiseks nendesse ülikoolidesse. KIC konkureerib nende gruppidega rahvusvaheliste õppurite värbamisel oma rahvusvahelistesse kolledžitesse ja nende edasisuunamisel oma partnerülikoolidesse. Mitmel Ühendkuningriigi ülikoolil on oma rahvusvahelised kolledžid, mis tegutsevad suurematest haridusgruppidest sõltumatult.
- 25 Igal KIC rahvusvahelisel kolledžil on oma juhtimis- ja majandamissüsteem. Igal on oma ühisjuhatuse, mille eesistuja on asjaomase partnerülikooli esindaja ja kuhu kuuluvad nii Kaplani kolledži kui ka asjaomase ülikooli esindajad, ning ühine akadeemiline juhatuse, mille eesistuja on samuti asjaomase partnerülikooli esindaja ning kuhu kuuluvad nii KIC kui ka asjaomase ülikooli esindajad. Partnerülikool kinnitab iga rahvusvahelise kolledži hariduskavad, mis on igas kolledžis erinevad, kuna need valmistavad õppureid ette konkreetse ülikooli konkreetseteks kraadiõppeprogrammideks.
- 26 Rahvusvahelised kolledžid leiavad 85% oma õppuritest võrgustiku abil, mis koosneb 70 riigis tegutsevast 500 haridusagendist (edaspidi „agendid“). Neil on tähtis roll õppurite leidmisel, kursuste turustamisel, nõuannete ja teabe jagamisel [lk 9] tulevastele õppuritele ja nende peredele ning õppurite toetamisel Ühendkuningriigi tudengi- ja elamisviisade taotlemisel. Mitte ükski agent ei osuta oma teenuseid ainult Kaplani kontsernile, vaid võib neid osutada ka Kaplani kolledžite otsestele konkurentidele ning ka otse ülikoolidele. Agendid saavad oma teenuste eest tasu.
- 27 Enne 2014. aasta oktoobrit sõlmisid agendid Ühendkuningriigis lepingu otse KICga. Nad tegid tudengite värbamisel rahvusvahelistesse kolledžitesse koostööd otseselt KIC Londoni peakorterit turundus- ja vastuvõtuosakondadega.
- 28 Enne 2014. aasta oktoobrit toetas KIC oma agentide võrgustikku mitme esindusega põhiturgudel, nagu näiteks Hiina, Hongkong, India ja Nigeeria. Esindused toetasid agentide tööd, näiteks pakkudes neile turundusmaterjale, koolitusi turustatavate asutuste ja kursuste ning neisse astumise ja kehtivate nõuete teemal, korraldades kohtumisi tulevaste õppuritega ja nende vanematega, aidates leida vastuseid tulevaste õppurite konkreetsetele küsimustele ning toetades reklaamiürituste korraldamist. Enne 2014. aasta oktoobrit juhtis ka neid esindusi KIC Londoni peakorterist. Esindused osutasid KIC-le teenuseid tasu eest. Kõik esindused peale ühe, Vietnamis asuva kuuluvad Kaplani kontserni.
- 29 Enne 2014. aasta oktoobrit oli KIC Ühendkuningriigis kohustatud nii agentide kui ka esinduste teenuste pealt maksma pöördmaksustamise korras käibemaksu.
- 30 2014. aasta oktoobris asutas Kaplani kontsern Hongkongis KPSi 20 töötajaga (2018. aasta detsembri seisuga). Ka pärast KPSi asutamist kasutab KIC kohalikest esindustest ja sõltumatutest agentidest koosnevat võrgustikku. Esindused ja



agendid on nüüd aga lepingulises suhtes KPSiga. KPS on aktsiaselts. Ta on asutatud Hongkongis. Igal tema aktsionäril on üks aktsia. KPS tegutseb vastavalt oma põhikirjale. Praeguse seisuga kuulub KPSi 9 Kaplani kolledžit (nende hulgas UYIPC), nii et 94% KPSi aktsiatest kuulub kaudselt KIC-le; ülejäänud [lk 10] kuulub kaudselt Yorki Ülikoolile, kellel on UYIPCs enamusosalus. KPS ei osuta teenuseid kontsernivälistele haridusasutustele, välja arvatud agentide ja esinduste teenused, mida ta osutab ka Kaplani Põhja-Ameerika ettevalmistavatele haridusasutustele. KPSi põhikirja muudeti 2015.–2016. aastal, et vastu võtta UYIPC, kuigi selle enamusosalus kuulub Yorki Ülikoolile.

- 31 Alates 2014. aastast on nii esindused kui ka sõltumatud agendid oma värbamisteenuseid lepingute alusel osutanud Hongkongis asutatud KPSile. KPS on üle võtnud ülesanded, mida varem täitis KIC Londoni peakorter, ning koondanud enda alla ka mõned ülesanded, mida iga esindus täitis varem ise. KPSi ülesanne on ka hallata kogu maailma hõlmavat esinduste võrgustikku. Esinduste võrgustik on alates 2014. aastast kasvanud, nagu on tihenenud ka KPSi ja esinduste vaheline suhtlemine, kusjuures esindused keskenduvad nüüd rohkem igapäevasele tegelemisele agentidega. Seega on teenuseid, mida KPS osutab KIC-le ja mis on käesolevas asjas vaidluse all, kolme liiki: esiteks teenused, mida KPS saab agentidelt, teiseks teenused, mida KPS saab esindustelt, ja viimaseks teenused, mis on seotud teemadega, nagu näiteks nõuete täitmine, ja muu eespool käsitletu, nagu näiteks agentide toetamine, mida KPS osutab ise KIC-le.
- 32 KPSi ülesanne on ka tegelda Ida- ja Kagu-Aasia agentidega. KPSil on ka oma agendikeskus, mis asub rahvusvaheliste kolledžite suurimate värbamisturgude lähedal ja nendega samas ajavööndis.
- 33 Poolte vahel ei ole vaidlust asjaolu üle, et KPSi asutamine Hongkongis oli majanduslikult põhjendatud. Ühendkuningriigi maksuhaldur ei väida, et KPS on fiktiivne ettevõtja või et KPSi asutamisega on rikutud õigusi.
- 34 KIC on liikmesriigi kohtule tõendanud, et Kaplani rahvusvahelised kolledžid kasutaksid ainult KPSi värbamisteenuseid, isegi kui KIC-l ei oleks õigust talle KPSi poolt osutatud teenuste pealt tasumisele kuuluva käibemaksu vabastusele. [lk 11]
- 35 Kõik Kaplani kolledžid peale UYIPC kuuluvad ka ühte käibemaksugruppi. Kuna UYIPC ei olnud täielikult või enamusosaluse kaudu KIC-le kuuluv tütarettevõtja, ei olnud võimalik teda käibemaksugrupi liikmeks registreerida.
- 36 Iga agent arveldab KPSiga otse. KPS maksab igale agendile arвете alusel. Kuigi KIC on Kaplani kolledžitest koosneva käibemaksugrupi esindusliige, esitab KPS igale Kaplani kolledžile eraldi arve teenuste eest, mida agendid on selle kolledži jaoks osutanud. KPS esitab igale Kaplani kolledžile arve nii oma teenuste eest (nt nõuete täitmine) kui ka esinduste teenuste eest vastavalt sellesse kolledžisse värvatud õppurite arvule. Tasu arvutamiseks liidab KPS kulud kokku ja jagab tulemuse õppurite arvuga. Seejärel esitab ta igale Kaplani kolledžile eraldi arve.

Agentide turunduskuludega toimitakse samamoodi. Agentide teenustasud on siiski seotud konkreetsete õppuritega ja arve nende eest esitatakse asjaomase õppuri õppeasutusele.

- 37 Agentide poolt KPSile, esinduste poolt KPSile ja KPSi enda poolt osutatavatele teenustele käibemaksu ei lisata. KIC väidab, et KPSi ja KIC vahelised teenused on käibemaksust vabastatud, viidates käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ühiste kuludega rühmadele ette nähtud käibemaksuvabastusele. Nii et kuigi KPSi asutamine Hongkongis oli majanduslikult põhjendatud, kaasnes sellega see (kui KIC väide, et tal on õigus KPSilt saadud teenuste pealt tasumisele kuuluva käibemaksu vabastusele, on õige), et teenuste pealt, mida varem osutasid KIC-le agendid ja esindused otse, saab käibemaksu pealt kokku hoida. Nagu aga eespool märgitud, ei väida Ühendkuningriigi maksuhaldur, et KPS on fiktiivne ettevõtja või et KPSi asutamisega on rikutud õigusi.
- 38 Mis puudutab vaidlusküsimusi, siis poolte vahel ei ole vaidlust asjaolu üle, et KPS osutab oma liikmetele, s.o Kaplani kolledžitele, teenuseid, mis on nende käibemaksuvaba tegevuse jaoks otseselt vajalikud. Lisaks ei ole poolte vahel vaidlust selle üle, et KPSi arvestusmeetod tagab selle, et iga liige hüvitab üksnes oma osa ühistest kuludest. [lk 12]
- 39 Lahendamata on neli põhiküsimust:
- kas ühiste kuludega rühma poolt oma liikmetele osutatavate teenuste pealt tasumisele kuuluva käibemaksu vabastus kehtib ka olukorras, kus rühm asub väljaspool Ühendkuningriiki;
  - kuidas peab liikmesriigi kohus hindama, kas selline vabastus, kui see on asjakohane, võib põhjustada konkurentsi moonutamist;
  - kas käesolevas asjas kõne all oleva ühiste kuludega rühma teenused võivad olla käibemaksust vabastatud olukorras, kus rühm on oma liikmetest sõltumatu maksukohustuslane, kuid tema liikmed kuuluvad samasse kontserni ning on seepärast sõltumata oma kuuluvusest rühma üksteisega seotud;
  - kas käibemaksuvabastus saab olla asjakohane, kui ühiste kuludega rühma kõik liikmed kuuluvad ka ühte käibemaksugruppi ja moodustavad seega ainult ühe maksukohustuslase, see ise aga ei ole käibemaksudirektiivi tähenduses ühiste kuludega rühma liige.

### Ülevaade kaebaja argumentidest

- 40 KIC väidab, et artikli 132 lõike 1 punktis f ühiste kuludega rühmadele ette nähtud käibemaksuvabastus võib olla kohaldatav ka piiriüleselt. See võib olla kohaldatav juhul, kui rühm on asutatud ühes ELi liikmesriigis ja selle liikmed mõnes või isegi mitmes teises. See võib olla kohaldatav ka juhul (nagu KIC puhul), kui rühm on

asutatud ühes ELi-välises riigis ja selle liikmed mõnes (või mitmes) ELi liikmesriigis. Seda väidet toetavad Euroopa Komisjoni käibemaksukomitee töödokumendid 450, 654, 856 ja 883.

- 41 Kuigi kohtujurist Kokott väljendas oma ettepanekus kohtuasjades C-605/15: Aviva ja C-326/15: DNB Banka seisukohta, et artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastus saab kohaldatav olla ainult juhul, kui nii ühiste kuludega rühm kui ka selle liikmed on asutatud samas ELi liikmesriigis, ei kiitnud Euroopa Kohus seda seisukohta kummaski kohtuasjas heaks. Nagu auväärne kohtujurist ise [lk 13] tunnistas, ei sisalda artikli 132 lõike 1 punkt f sellisel kujul, nagu see sõnastatud on, piirangut, mis näeks ette, et nii ühiste kuludega rühm kui ka selle liikmed peavad olema asutatud ühes ja samas liikmesriigis, samal ajal kui käibemaksudirektiivi teistes sätetes, mille territoriaalne kohaldamisala on piiritletud (nagu näiteks artikkel 11), on see sedasi ka sõnastatud.
- 42 Nõue, et ühiste kuludega rühm ja kõik selle liikmed peavad olema asutatud ühes ja samas liikmesriigis, oleks vastuolus põhivabadustega (liikmesriikidevahelise piiriülese teenuste osutamise vabadusega). Lisaks oleks see vastuolus vabastuse mõttega (nii ELis kui ka väljaspool seda asutatud sõltumatute isikute rühmade piiriüleste teenuste puhul), milleks on vabastada käibemaksust ühiste kuludega rühmade teenused, kui selliste teenuste osutamine toimub otseselt rühma liikmete avalikes huvides tegevuste teostamiseks (vt Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Aviva, punktid 28–29, ja kohtuasjas DNB Banka, punktid 33–34).
- 43 Väljaspool ELi asutatud ühiste kuludega rühma poolt ELis asutatud liikmetele osutatavate teenuste vabastamine käibemaksust ei raskenda konkurentsi moonutamise hindamist. Euroopa Kohus on juba otsustanud kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, et konkurentsi moonutamist tuleb hinnata ühiste kuludega rühma liikmete alternatiivsete teenuseosutajate tasandil ja seda ei saa olla, kui rühm on olenemata mis tahes maksustamisest või maksuvabastusest kindel, et säilitab oma liikmed. Sellest perspektiivist tuleb konkurentsi moonutamist hinnata selle põhjal, kui tõenäoline on, et rühma liikmed tellivad oma asutamiskoha liikmesriigis alternatiivseid teenuseid. Isegi kui konkurentsi moonutamist tuleks hinnata selle põhjal, milline mõju on maksuvabastusel sarnaste teenuste sellistele saajatele, kes ei kuulu ühiste kuludega rühma, ei saa moonutust olla siis, kui sellised saajad saavad selle rühma liikmeks astumist taotleda või selleks saada või ise ühiste kuludega rühma moodustada või kasutada käibemaksu säästmiseks muid viise, nagu näiteks hakata laskma oma peakorteril osutada teenuseid filiaalidele. Seda küsimust tuleb omakorda hinnata vastavalt sellele, milline on turuolukord liikmete liikmesriigis.
- 44 Nõude kohta, et ühiste kuludega rühm peab olema „sõltumatu isikute rühm“, väidab KIC, et selle kohaselt peab ühiste kuludega rühm olema oma liikmetest sõltumatu maksukohustuslane. Rühma liikmed võivad rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu [lk 14] olla üksteisega tihedalt seotud. See tõlgendus on põhjendatud neljal põhjusel. Esiteks nähtub artikli 132 lõike 1 punkti f inglisis-, prantsus-, hispaania- ja saksakeelsest versioonist selgesti, et

sõltumatu peab olema rühm, mitte isikud. Teiseks on see tõlgendus kooskõlas Euroopa Kohtu senise praktikaga. Ei kohtuasjas Aviva ega kohtuasjas DNB Banka, kus olid mõlemas kõne all ühiste kuludega rühmad, mis koosnesid ühe ja sama kontserni liikmetest, ei leidnud ei Euroopa Kohus ega kohtujurist Kokott, et „sõltumatu isikute rühma“ liikmed ei tohi mitte kuidagi olla seotud üksteisega ega rühmaga endaga. Kolmandaks oleks nõue, et ühiste kuludega rühma liikmed peavad olema üksteisest ja rühmast sõltumatud, vastuolus vabastuse mõttega. Vabastuse mõte on – isegi kui ühiste kuludega rühma liikmed kuuluvad kõik samasse kontserni – täidetud, kui liikmed peavad sisendkaupade ja -teenuste ostmiseks oma ressursse ühendama ning kui selliste teenuste osutamine toimub otseselt rühma liikmete avalikes huvides tegevuste teostamiseks. Neljandaks tekiksid vabastuse kohaldamisel praktikas rühma liikmete vahelise sõltumatuse nõutava taseme kindlaksmääramisel probleemid. Nende praktiliste probleemide lahendamiseks oleks seadusandja, kui ta seda kavatsenud oleks, õigusnormides kindlasti ette näinud konkreetset sätet selle kohta, millised suhted on ühiste kuludega rühma liikmete vahel lubatud.

- 45 KIC väidab, et vabastus on kohaldatav, isegi kui ühiste kuludega rühma liikmed kuuluvad kõik ühte käibemaksugruppi ja moodustavad seega ühe maksukohustuslase. Kuigi ühiste kuludega rühm ise peab olema oma liikmetest eraldiseisev maksukohustuslane, ei pea tema liikmed ise maksukohustuslased olema, nagu nähtub artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusest. Seega peab selleks, et ühiste kuludega rühma saaks käsitada sõltumatu isikute rühmana, sellesse kuuluma kaks või enam füüsilist või juriidilist isikut. Ka see on kooskõlas vabastuse mõttega.
- 46 Asjaolu, et riigisisese õiguse kohaselt oli maksukohustuslane, kellele teenuseid osutati, KIC, kes ise ühiste kuludega rühma ei kuulu, ei ole artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud vabastuse kohaldamisel oluline. Ühendkuningriik on ise otsustanud rakendada käibemaksugruppide põhimõtte, mis lähtub õiguslikust fiktsioonist, et teenuseid osutab ja saab rühma [lk 15] esindusliige, isegi kui tegelikkuses kasutavad neid Kaplani kolledžid. Ja Ühendkuningriik on ise sellele probleemile lahenduse leidnud, nähes VATA 1994 artikli 43 lõikes 1AA ette, et käibemaksugruppide põhimõttega loodud õiguslikust fiktsioonist võib loobuda, kui Ühendkuningriigi käibemaksuõiguse muud normid seda ette näevad.

### **HMRC seisukohtade kokkuvõte**

- 47 On kaks kohtujuristi ettepanekut – kohtuasjas C-326/15: DNB Banka ja kohtuasjas C-605/15: Aviva –, mis käsitlevad otseselt küsimust, kas ühiste kuludega rühmadele ette nähtud käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav ka piiriüleses olukorras. Kohtuasjas Aviva oma ettepaneku esitanud kohtujurist on põhjalikult selgitanud, miks tuleb kõne all olevat käibemaksuvabastust tõlgendada nii, et see ei saa olla kohaldatav piiriüleste tehingute suhtes, mida ühiste kuludega rühmad osutavad oma liikmetele olukorras, kus rühm ja selle liikmed (või mõned neist) asuvad eri liikmesriikides, ja lisaks, miks on selle vabastuse kohaldamine

isegi veel vähem võimalik olukordades, mis hõlmab ELi-väliseid riike. HMRC tugineb kohtujuristi ettepanekule kohtuasjas Aviva, punktid 36–67, ja kohtuasjas DNB Banka, punkt 47. Märkimisväärne on asjaolu, et kohtujurist esitas oma ettepaneku kohtuasjas Aviva, teades nii kohtuasja Aviva kui ka DNB Banka faktilist tausta.

- 48 HMRC väidab, et käesolev asi illustreerib hästi ühiste kuludega rühmade maksuvabastust käsitlevate sätete vastuolu artikliga 11, mis lubab käibemaksugruppe ja mis lubab kohelda üksteisega lähedalt seotud ettevõtjate ühendusi käibemaksu arvestamisel ühe maksukohustuslasena. Käesolevas asjas kuuluvad kõik käibemaksugrupi liikmetest ettevõtjad ühte kontserni. See kontsern, mis on saanud teenuseid selliselt Hongkongi ettevõtjalt nagu KPS, peaks nende teenuste pealt käibemaksu tasuma pöördmaksustamise korras. Isegi kui see ettevõtja kuuluks samasse kontserni, nagu KPS, ei saaks ta käibemaksugrupi liige olla ja sätted, mis sisuliselt võimaldaksid ühe ja sama kontserni liikmete omavahelisi tehinguid käibemaksuga maksustamisel eirata, kuna nad moodustavad ühe maksukohustuslase, ei oleks kohaldatavad. Muutes KPSi ühiste kuludega rühmaks, jääb pöördmaksustamine täielikult ära olukorras, kus teenused liiguvad ainult ühe ja sama kontserni liikmete vahel. [lk 16]
- 49 Sellele vastuolule viitab ka kohtujurist kohtuasjas Aviva esitatud ettepaneku punktides 46–49 ja HMRC väidab, et seda illustreerivad tugevalt ka käesoleva asja asjaolud.
- 50 Konkurentsi moonutamise kohta on Euroopa Kohus juba märkinud, et küsimus, kas maksuvabastus võib tekitada konkurentsi moonutamise, tuleb lahendada, analüüsides küsimust, kas vabastuse andmine ise loob sellise moonutamise võimaluse. Käesolevas asjas on küsimus – kui ühiste kuludega rühmade maksuvabastus üldse on kohaldatav – selles, kuidas tuleb seda kriteeriumi kohaldada olukorras, kus ühiste kuludega rühm on asutatud Hongkongis, rühma liikmed aga Ühendkuningriigis. KIC leiab, et sellele küsimusele saab vastata lihtsalt nii, et tuleb leida vastus küsimusele, kas rühma liikmed telliksid neid teenuseid kelleltki teiselt, isegi kui need käibemaksust vabastatud ei oleks. Nii kitsaks tõlgendamiseks põhjust ei ole. Analüüs tuleks teha liikmesriigi tasandil, mis on oluline teenuseosutajate puhul, kes osutavad sarnaseid teenuseid (vt kohtuotsus C-288/07: Isle of Wight Council; vt ka kohtujuristi ettepanek kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, punkt 123). Kohtujurist viitab kohtuasjas Aviva esitatud ettepaneku punktides 50 jj paljudele raskustele, mis kaasnevad selle tõlgenduse kasutamisega olukorras, kus ühiste kuludega rühm on asutatud väljaspool Euroopa Liitu.
- 51 Kolmas küsimus seisneb selles, kas ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav rühmade suhtes, mis on moodustatud ühe ja sama kontserni liikmetest, kes on seepärast õiguslike, rahaliste ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega seotud. Vabastuse mõte on vältida konkurentsi moonutamist, mida sõltumatud ettevõtjad kogevad olukorras, kus nad ei saa neile vajalikke teenuseid arvatavasti oma suuruse pärast luua oma ressursidega, vaid peavad neid

leidma hoopis avaturult. Sellised ettevõtjad peavad nende teenuste pealt tasuma käibemaksu, kui nad tegelevad käibemaksust vabastatud tegevusega, mitte aga siis, kui nad teevad teistega koostööd ja moodustavad rühma, et osutada neid teenuseid üksteisele mitte kasumi teenimise eesmärgil. HMRC väidab, et käibemaksuvabastuse kohaldamine isikute suhtes, kes juba moodustavad rühma, on selle mõttega selgelt vastuolus ja jääb vabastuse kohaldamisalast välja. [lk 17]

- 52 Neljas küsimus puudutab asjaolu, et käesolevas asjas kõne all olevate maksuotsustega hõlmatud perioodidest mõnel osutas KPS teenuseid ainult ühele maksukohustuslasele. Neid teenuseid osutati seega mitte rühma liikmetele, vaid ühele isikule. See ei ole vabastusega hõlmatud, kuna asjaomane säte näeb ette, et teenuseid tuleb osutada rühma liikmetele. Lisaks ei olnud KIC, kes oligi see ainus maksukohustuslane, kellele teenuseid osutati, ise ühiste kuludega rühma liige. Ka sel põhjusel ei saa vabastus kohaldatav olla.

### Asjakohane kohtupraktika

- 53 Euroopa Kohtul ei ole seni olnud võimalik ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse territoriaalset kohaldamisala selgitada ega seepärast käsitleda küsimust, kuidas on õige kohaldada nõuet, et see vabastus ei tohi tõenäoliselt põhjustada konkurentsi moonutamist piiriüleses olukorras, kus rühm on asutatud väljaspool Euroopa Liitu. Kohtuasjades C-326/15: DNB Banka ja C-605/15: Aviva ettepanekud esitanud kohtujurist käsitleb ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse territoriaalset kohaldamisala seoses küsimustega, mis puudutavad konkurentsi moonutamise tähendust ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse puhul, kuid Euroopa Kohus neid küsimusi ei käsitlenud, kuna see polnud vajalik. Konkurentsi moonutamise küsimust oli Euroopa Kohus juba käsitlenud kohtuotsuses C-8/01: Taksatorringen; samuti oli seda teinud kohtujurist oma ettepanekus kohtuasjas Aviva.

### First-tier Tribunali kohtumäärus

- 54 Olles kaalunud 15. ja 16. jaanuaril 2019 toimunud kohtuistungil käesolevas asjas kõne all olevas kaebuses tõstatatud küsimusi, on First-tier Tribunal otsustanud, et kaebuse lahendamiseks tuleb lahendada mitu ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse tõlgendamise küsimust ja et Euroopa Kohtule tuleb esitada eelotsusetaotlus järgmistes küsimustes.

### Eelotsuse küsimused

1. Milline on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse territoriaalne kohaldamisala? Eelkõige: i) kas see hõlmab sellist ühiste kuludega rühma, mis ei ole asutatud [lk 18] samas liikmesriigis kui tema liikmed? Ja kui vastus

sellele küsimusele on jaatav, siis ii) kas see hõlmab ka sellist ühiste kuludega rühma, mis on asutatud väljaspool Euroopa Liitu?

2. Kui ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus hõlmab põhimõtteliselt rühma, mis ei ole asutatud samas liikmesriigis kui tema liikmed, ja ka rühma, mis on asutatud väljaspool Euroopa Liitu, siis kuidas tuleb kohaldada nõuet, et kõnealune käibemaksuvabastus ei tohi tõenäoliselt põhjustada konkurentsi moonutamist? Eelkõige:
  - a) Kas see nõue puudutab konkurentsi tõenäolist moonutamist, mis mõjutab sarnaste teenuste teisi saajaid, kes ei kuulu ühiste kuludega rühma, või ainult sellist tõenäolist moonutamist, mis mõjutab ühiste kuludega rühma liikmete võimalikke alternatiivseid teenuseosutajaid?
  - b) Kui see nõue puudutab ainult teisi teenusesaajaid, siis kas konkurentsi moonutamine saab üldse tõenäoline olla, kui need teised teenusesaajad, kes ei kuulu ühiste kuludega rühma, saavad sellega liituda või seda taotleda või moodustada oma rühma, et hankida sarnaseid teenuseid või saavutada käibemaksusäästu muul viisil (näiteks asutades filiaali asjaomases liikmesriigis või kolmandas riigis)[?]
  - c) Kui see nõue puudutab ainult teisi teenuseosutajaid, siis kas konkurentsi moonutamise tegelikku tõenäosust tuleb hinnata küsimuse põhjal, kas ühiste kuludega rühm on olenemata käibemaksuvabastuse olemasolust kindel, et säilitab oma liikmed, ja seega selle põhjal, kui ligipääsetav on alternatiivsetele teenuseosutajatele selle liikmesriigi turg, kus ühiste kuludega rühma liikmed on asutatud? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas on oluline, et ühiste kuludega rühm on oma liikmete säilimises kindel, sest need kuuluvad samasse kontserni[?]
  - d) Kas konkurentsi võimalikku moonutamist tuleb hinnata liikmesriigi tasandil võrreldes nende alternatiivsete teenuseosutajatega, kes on asutatud samas kolmandas riigis kui ühiste kuludega rühm? **[lk 19]**
  - e) Kas konkurentsi moonutamise tõenäosuse tõendamise kohustus lasub ELi maksuhalduril, kes haldab käibemaksudirektiivi?
  - f) Kas ELi maksuhalduril tuleks tellida eksperdihinnang selle kolmanda riigi turu olukorra kohta, kus ühiste kuludega rühm on asutatud?
  - g) Kas konkurentsi moonutamise tegelikku tõenäosust saab tõendada kommertsturu olemasoluga kolmandas riigis?

3. Kas ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav käesolevas asjas kõne all olevas olukorras, kus rühma liikmed on majanduslike, rahaliste või organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega seotud?
4. Kas ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav olukorras, kus rühma liikmed on moodustanud käibemaksugrupi, mida käsitatakse ühe maksukohustuslasena? Kas sellele küsimusele tuleb vastata teisiti, kui KIC, kes on (riigisisese õiguse tähenduses) käibemaksugrupi esindusliige, kellele teenuseid osutatakse, ise ühiste kuludega rühma ei kuulu? Kui sellele küsimusele tuleb tõepoolest vastata teisiti, siis kas selle erinevuse kaotab riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et esindusliikmel on ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse kohaldamisel rühma liikmete tunnused ja seisund?

29. jaanuar 2019

TÖÖDOKUMEN