

Byla C-77/19

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2019 m. vasario 1 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Jungtinė Karalystė)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. sausio 30 d.

Apeliantas:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Kita apeliacinio proceso šalis:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

<...>

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED – apeliantas

- ir -

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS – kitos apeliacinio proceso šalys

<...>

PRIIMA ŠIĄ NUTARTĮ

1. Prie šios nutarties pridėtame priede išdėstyti prejudiciniai klausimai turi būti pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį.

2. Visi tolesni procesiniai veiksmai šioje byloje sustabdomi, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims sprendimą dėl pateiktų prejudicinių klausimų arba bus priimta kita nutartis.
3. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) sekretorius šios nutarties ir priedo kopiją nusiunčia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo kancleriui.
4. Nutartis dėl išlaidų padalijimo nepriimama.

<...> 2019 m. sausio 30 d.

(orig. p. 2) NUTARTIES DĖL EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMUI

PATEIKTO PRAŠYMO PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ PRIEDAS

Ivadas

- 1 Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Jungtinės Karalystės pirmosios instancijos teismas (toliau – FTT) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies f punktą (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – Pagrindinė PVM direktyva). Nacionalinėje byloje iškelti klausimai visų pirma susiję su tuo, ar kelios vienos įmonių grupės patronuojamosios įmonės, kurios visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje ir kurių kiekviena yra Honkonge įsteigto subjekto, taip pat priklausančio įmonių grupei ir toms įmonėms teikiančio paslaugas, narė, gali pasinaudoti neapmokestinimu PVM už tas paslaugas pagal 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

Šalys

- 2 Kita apeliacinio proceso šalis *Her Majesty's Revenue and Customs* (Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba, toliau – HMRC) yra Jungtinės Karalystės valdžios institucija, atsakinga už PVM apskaičiavimą ir surinkimą. <...>
- 3 Apeliantas *Kaplan International Colleges UK Limited* (toliau – KIC) yra PVM mokėtojų grupei atstovaujantis narys. Jis veikia kaip kitų *Kaplan* grupės įmonių kontroliuojančioji įmonė. <...> **(orig. p. 3)**

Proceso nacionaliniuose teismuose eiga

- 4 2017 m. rugsėjo 28 d. apeliaciniu skundu KIC apskundė šiuos HMRC sprendimus: i) 2017 m. balandžio 21 d. vertinimo raštą dėl 2014 m. spalio – 2016 m. liepos mėn. laikotarpių ir 5 252 264 £ (svarų sterlingų) sumos,

ii) 2017 m. gegužės 22 d. vertinimo raštą dėl 2016 m. spalio mėn. laikotarpio ir 590 000 £ sumos.

- 5 Sprendimais įteisinami du vėlesni HMRC sprendimai, pagal kuriuos paslaugos, kurias KIC gavo iš *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (toliau – KPS), nepatenka į sąnaudų paskirstymo grupių (toliau – SPG) neapmokestinimo PVM taikymo sritį, todėl joms taikomos nacionaliniuose PVM teisės aktuose, t. y. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio akte (toliau – 1994 m. PVM aktas), įtvirtintos atvirkštinio apmokestinimo nuostatos.
- 6 Remiantis tos analizės rezultatu, KIC privalo apskaičiuoti PVM už tas teikiamas paslaugas pagal atvirkštinio apmokestinimo nuostatas. KIC paslaugos iš esmės yra neapmokestinamos, taigi jo sumokėtas pirkimo mokestis, kuris yra priskirtinas prie jo vykdomos švietimo veiklos, yra negražinamas. KIC teigia, kad KPS suteiktos paslaugos neapmokestinamos atsižvelgiant į paslaugoms, kurias savo nariams suteikė SPG, taikomą išimtį, todėl KIC, kaip PVM mokėtojų grupei atstovaujantis narys, neturi jokios prievolės apskaičiuoti PVM už tas suteiktas paslaugas pagal atvirkštinio apmokestinimo nuostatas.
- 7 Byla *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* iškelta 2019 m. sausio 16 d. ir šis teismas nusprendė ESTT pateikti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

Teisės aktai

Pagrindinė PVM direktyva

- 8 SPG neapmokestinimas numatytas Pagrindinės PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte, kuriame nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

(orig. p. 4) <...>

f) nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams vykdant šią veiklą ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija“.

- 9 Atitinkamo subjekto narės šioje byloje vykdo neapmokestinamą švietimo veiklą. Pagal Pagrindinės PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinamas

„<...> universitetinis švietimas, <...> kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį“.

- 10 Šioje byloje taip pat keliami klausimai dėl SPG neapmokestinimo ir PVM mokėtojų grupavimo tarpusavio ryšio. Pagrindinės PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės „gali [bet neprivalo] atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“. Jungtinėje Karalystėje PVM mokėtojų grupavimas yra leidžiamas (žr. toliau nurodytus vidaus teisės aktus) ir KIC Jungtinėje Karalystėje yra registruotas PVM mokėtojas, kuris veikia kaip PVM mokėtojų grupei atstovaujantis narys.

Vidaus teisės aktai

- 11 SPG neapmokestinimas vidaus teisėje nustatytas 1994 m. PVM akto 9 sąrašo 16 grupėje:

„Punkto Nr.

1 Nepriklausomos asmenų grupės teikiamos paslaugos, jeigu tenkinama kiekviena iš toliau nurodytų sąlygų:

- a) kiekvienas iš šių asmenų yra asmuo, vykdamas veiklą (toliau – susijusi veikla), kuri neapmokestinama PVM arba kurią vykdamas asmuo neapmokestinamas pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnį,
- b) paslaugos teikiamos siekiant teikti grupės nariams paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinos jų atitinkamai veiklai vykdyti,
- c) grupė iš savo narių reikalauja tik tiksliai atlyginti jų bendrų išlaidų dalį ir
- d) teikiant neapmokestinamas paslaugas veikiausiai nebus iškraipoma konkurencija“. (orig. p. 5)

- 12 Papildomos svarbios nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta, atvirkštinio apmokestinimo tvarka ir švietimo paslaugų neapmokestinimu, pateikiamos toliau.

- 13 1994 m. PVM akto 7A skirsnio atitinkamoje dalyje nustatyta:

„7A. Paslaugų teikimo vieta

- 1) Šis skirsnis taikomas pagal šį aktą nustatant šalį, kurioje teikiamos paslaugos.
- 2) Laikoma, kad paslaugos teikiamos:
 - a) šalyje, kurioje yra gavėjas, jeigu asmuo, kuriam teikiamos paslaugos, yra susijęs verslininkas, ir

b) kitu atveju šalyje, kurioje yra paslaugų teikėjas.

3) Teisės gauti paslaugas suteikimo vieta yra ta pati vieta, kurioje paslaugos būtų laikomos suteiktomis, jeigu jas teisę teikti paslaugas turintis teikėjas teiktų teisę gauti paslaugas turinčiam gavėjui (nepaisant to, ar ta teise pasinaudojama); šiuo tikslu teisė gauti paslaugas apima bet kokią teisę, galimybę arba pirmenybę gauti paslaugas atsižvelgiant į paslaugų teikimą ir iš teisės gauti paslaugas kylantį interesą.

4) Pagal šį aktą asmuo laikomas susijusių verslininku atsižvelgiant į paslaugų teikimą, jeigu tas asmuo:

a) yra apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnį,

b) yra įregistruotas pagal šį aktą,

c) jo tapatybė nustatyta apmokestinimo PVM tikslais pagal valstybės narės, išskyrus Jungtinę Karalystę, teisę arba

d) <...>.

ir asmuo paslaugas gauna kitais nei vien asmeniniais tikslais.“

14 (1994 m. PVM akto) 8 skirsnyje numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas ir susijusioje dalyje įtvirtinta:

„1) Jeigu paslaugas teikia asmuo, kuris yra kitoje šalyje nei Jungtinė Karalystė, ir tai daro tokiomis aplinkybėmis, kuriomis taikomos šio poskirsnio nuostatos, šis aktas turi tokią pat galią, kaip ir tuo atveju, jeigu (išskyrus atvejus, kai paslaugas teikia tas asmuo):

a) paslaugas teikė Jungtinėje Karalystėje esantis gavėjas vykdydamas savo veiklą arba ją papildydamas, ir

b) tas paslaugų teikimas buvo apmokestinamas.

2) 1 poskirsnis taikomas, jeigu:

a) gavėjas yra Jungtinėje Karalystėje veikiantis susijęs verslininkas, ir

b) paslaugų teikimo vieta yra Jungtinėje Karalystėje (**orig. p. 6**) ir gavėjas yra įregistruotas pagal šį aktą, jeigu paslaugų teikimui taikomas bet kuris 4A sąrašo 1 arba 2 dalies punktas.

3) Paslaugos, kurios pagal 1 poskirsnį laikomos suteiktomis gavėjo, nepripažįstamos jo suteiktomis paslaugomis nustatant bet kokią jam taikomas teisę pirkimo mokesčio atskaitą pagal 26 skirsnio 1 poskirsnį“.

15 43 skirsnyje pateikiama nuostata dėl PVM mokėtojų grupių. Joje nustatyta:

„1) Jeigu pagal [43A–43D skirsnius] bet kokie juridiniai asmenys laikomi grupės nariais, grupės nario vykdoma bet kokia veikla reiškia, kad ją vykdo grupei atstovaujantis narys, ir

a) į bet koki grupės nario prekių (paslaugų) tiekimą (teikimą) kitam grupės nariui neatsižvelgiama ir

b) bet koks prekių (paslaugų) tiekimas (teikimas), kuriam netaikomas a punktas ir kuris reiškia grupės nario vykdomą prekių (paslaugų) tiekimą (teikimą) arba prekių (paslaugų) teikimą (teikimą) kitam grupės nariui, laikomas grupei atstovaujančio nario prekių (paslaugų) tiekimu (teikimu) arba prekių (paslaugų) tiekimu (teikimu) grupei atstovaujančiam nariui, ir

c) bet koks įgyjant prekes iš kitos valstybės narės arba prekių importo iš ne valstybių narių teritorijos metu grupės nario sumokėtas arba mokėtinas PVM, laikomas grupei atstovaujančio nario sumokėtu arba mokėtinu PVM, o prekės:

i) jeigu tai yra iš kitos valstybės narės įgytos prekės pagal 73 skirsnio 7 poskirsnį ir

ii) jeigu tai yra iš ne valstybių narių teritorijos importuotos prekės pagal 38 skirsnį,

laikomos įgytomis, arba priklausomai nuo konkretaus atvejo, importuotomis grupei atstovaujančio nario; visi grupės nariai turi prievolę solidarai sumokėti bet koki PVM, kurį turi sumokėti grupei atstovaujantis narys.“

16 43 skirsnio 1AA poskirsnyje nustatyta, kad tais atvejais, kai:

a) taikant bet kurią šio akto nuostatą (toliau – **susijusi nuostata**) nesvarbu, ar asmuo, kuris arba kuriam tiekiamos prekės, arba asmuo, kuris įgyja arba importuoja prekes, yra konkrečiai apibūdintas asmuo,

b) 1 poskirsnio b arba c punktai taikomi bet kuriam prekių (paslaugų) tiekimui (teikimui), įsigijimui arba importui, ir

c) esama skirtumo, kuris būtų svarbus taikant susijusias nuostatas

i) grupei atstovaujančio nario apibūdinimui ir

ii) juridinio asmens, kuris (išskyrus šį skirsnį) pagal šį aktą būtų laikomas prekes tiekiančiu (paslaugas teikiančiu), įsigijančiu arba importuojančiu juridiniu asmeniu, arba, priklausomai nuo konkretaus atveju, asmeniu, kuriam tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos, apibūdinimui,

susijusi nuostata galioja atsižvelgiant į tą prekių tiekimą (paslaugų teikimą), įsigijimą arba importavimą, jeigu vienintelis grupei atstovaujančiam nariui taikomas apibūdinimas yra faktiškai taikomas tam juridiniam asmeniui.“
(orig. p. 7)

17 43 skirsnio 1AB poskirsnyje nustatyta:

„1AA poskirsnis netaikomas atsižvelgiant į tai, kiek taikant susijusią nuostatą svarbu nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo.“

18 Švietimo paslaugų neapmokestinimas numatytas 1994 m. PVM akto 9 sąrašo 6 grupėje ir jos (materialinėje nuostatoje) numatyta ši išimtis:

„6 GRUPĖ. ŠVIETIMAS

Punkto Nr.

1 Reikalavimus atitinkančio juridinio asmens teikiamos:

a) švietimo paslaugos;

Pastabos.

1) Šioje grupėje vartojama sąvoka „reikalavimus atitinkantis juridinis asmuo“ –

b) Jungtinės Karalystės universitetas, bet koks koledžas, institucija, mokykla arba tokio universiteto studentų bendrabutis.“

Reikšmingos faktinės aplinkybės ir byloje iškelti klausimai

19 *The First tier Tribunal (Tax Chamber)* iš klausė liudytojų parodymus, tačiau dar nepriėjo prie galutinių išvadų dėl faktinių aplinkybių šioje byloje, kurioje laukiama, kol ESTT priims prejudicinį sprendimą dėl pateiktų klausimų. Tačiau klausimas dėl konkurencijos iškraipymo dar nebuvo nagrinėtas atsižvelgiant į poreikį pateikti paaiškinimus dėl testo, kuris turėtų būti atliekamas šiomis bylos aplinkybėmis.

20 KIC priklauso *Kaplan* įmonių grupei, kuri teikia švietimo ir profesinio orientavimo paslaugas. Jungtinėje Karalystėje ši įmonių grupė turi devynias patronuojamąsias įmones (toliau – *Kaplan koledžai*), kurių kiekviena, bendradarbiaudama su 17 Jungtinės Karalystės universitetų, Jungtinėje Karalystėje valdo aukštojo mokslo koledžą (toliau – *tarptautiniai koledžai*).

21 HMRC patvirtino KIC, kad jo patronuojamosios įmonės atitinka „universiteto koledžų“ statusą pagal Jungtinės Karalystės įgyvendintą Pagrindinės PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą. Todėl (orig. p. 8) *Kaplan* koledžai

dabar turi teisę studentams teikiamas savo švietimo paslaugas laikyti neapmokestinamomis PVM.

- 22 Kiekvienas tarptautinis koledžas 100 proc. priklauso KIC, išskyrus *University of York International Pathway College* (toliau – UYIPC), kurio didžioji dalis akcijų (55 proc.) priklauso Jorko universitetui. Jorko universitetas kreipėsi į KIC siekdamas prisijungti prie šios bendrosios įmonės.
- 23 Tarptautiniai koledžai rengia beveik išimtinai tik ne ES šalių studentus, kad jie galėtų studijuoti pirmosios ir antrosios pakopos studijose atitinkamuose universitetuose. Dauguma į juos priimanų studentų yra iš pietryčių ir rytų Azijos.
- 24 Kitos svarbios švietimo grupės Jungtinėje Karalystėje valdo panašius tarptautinius koledžus arba mažesnes įmones. Kiekviena grupė bendradarbiauja su skirtinga Jungtinės Karalystės universitetų grupe, kad padėtų tarptautiniams studentams pasirengti stojimui į šiuos universitetus. KIC konkuruoja su šiomis grupėmis, kad pritrauktų tarptautinius studentus į savo tarptautinius koledžus, kurie paskui studijas tęsia jo universitetuose partneriuose. Įvairūs Jungtinės Karalystės universitetai valdo savo atskirus tarptautinius koledžus nepriklausomai nuo pagrindinių švietimo grupių.
- 25 Kiekvienas KIC tarptautinis koledžas turi savo administravimo ir valdymo struktūrą. Kiekvienas turi atskirą bendrą valdančiąją tarybą, kuriai pirmininkauja universiteto partneris ir kurią sudaro atstovai iš *Kaplan* koledžo ir susijusio universiteto, ir kiekvienas toks koledžas turi bendrą mokslinę tarybą, kuriai taip pat pirmininkauja susijęs universitetas, įskaitant KIC ir atitinkamo universiteto atstovus. Universitetas partneris patvirtina kiekvieno tarptautinio koledžo dėstomas švietimo programas, kurios kiekviename koledže yra skirtingos, atsižvelgiant į tai, kad tuose koledžuose studentai rengiami konkrečiam mokymo kursui konkrečiame universitete.
- 26 Į tarptautinius koledžus per 500 švietimo tarpininkų (toliau – tarpininkai), veikiančių 70 šalių, priimama 85 proc. į juos stojančių studentų. Tarpininkai atlieka pagrindinį vaidmenį pritraukiant studentus, reklamuojant kursus, teikiant konsultacijas ir informaciją (**orig. p. 9**) būsimiems studentams ir jų šeimoms, ir padedant jiems gauti gyvenimo ir mokymosi Jungtinėje Karalystėje vizas. Nė vienas iš tarpininkų neturi išskirtinių ryšių su *Kaplan SPG* nariais ir jie taip pat turi teisę dirbti *Kaplan* koledžų tiesioginiams konkurentams, taip pat tiesiogiai universitetams. Už savo teikiamas paslaugas tarpininkai gauna komisinį atlygį.
- 27 Iki 2014 m. spalio mėn. tarpininkai Jungtinėje Karalystėje sudarė tiesiogines sutartis su KIC. Tarpininkai palaikė tiesioginį ryšį su rinkodaros ir priėmimo komandomis KIC Londono biure, siekdami pritraukti studentus į tarptautinius koledžus.
- 28 Iki 2014 m. spalio mėn. KIC rėmė savo tarpininkų tinklą įsteigdamas įvairias atstovybes savo svarbiausiose rinkose, įskaitant Kiniją, Honkongą, Indiją ir Nigeriją. Atstovybės teikė tarpininkams paramą veiklai, įskaitant reklamę

medžiagą, mokymą, susijusį su institucijomis ir parduodamais kursais ir priėmimo bei reikalavimų laikymosi procedūromis, individualius susitikimus su būsimais studentais ir tėvais, pagalbą atsakant į konkrečius būsimų studentų klausimus, taip pat paramą informaciniuose renginiuose. Iki 2014 m. spalio mėn. atstovybės taip pat buvo valdomos iš KIC Londono biuro. Atstovybės KIC paslaugas teikė už atlygį. Atstovybės yra *Kaplan* įmonių grupės nariai, išskyrus vieną atstovybę Vietname.

- 29 Iki 2014 m. spalio mėn. KIC turėjo prievolę Jungtinėje Karalystėje mokėti PVM už tarpininkų ir atstovybių suteiktas paslaugas pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką.
- 30 2014 m. spalio mėn. *Kaplan Group* įsteigė Honkonge KPS, kuriame dirbo 20 darbuotojų (2018 m. gruodžio mėn. duomenimis). Įsteigus KPS, KIC tęsė veiklą vietos atstovybių ir trečiųjų šalių atstovų tinkle. Tačiau sutartis su vietos atstovybėmis ir tarpininkais trečiosiomis šalimis dabar sudaro KPS. KPS yra uždaroji akcinė bendrovė. Jos buveinė yra Honkonge. Kiekvienas bendrovės narys turi po vieną akciją. KPS veikia pagal susitarime dėl narystės nustatytas sąlygas. Dabartiniai KPS nariai yra 9 *Kaplan* koledžai (įskaitant UYIPC), todėl KIC netiesiogiai priklauso tik šiek tiek mažiau nei 94 proc. KPS, o likusi dalis (**orig. p. 10**) netiesiogiai priklauso Jorko universitetui per jo kontrolinį UYIPC akcijų paketą. KPS neteikia paslaugų SPG nepriklausantiems nariams, išskyrus atvejus, kai ji teikia tarpininkavimo ir atstovavimo paslaugas *Kaplan's North American Pathway* įmonei. Susitarimas dėl narystės buvo pakeistas 2015–2016 m. siekiant sudaryti sąlygas UYIPC prisijungti, nepaisant to, kad jo kontrolinį akcijų paketą valdo Jorko universitetas.
- 31 Nuo 2014 m. atstovybių tinklas ir tarpininkai sudarė sutartis su Honkongo KPS ir teikė jai studentų priėmimo paslaugas. KPS perėmė įsipareigojimus, kurie anksčiau priklausė Londono KIC, be to, KPS taip pat centralizuojamos tam tikros funkcijos, kurias anksčiau vykdė kiekviena atstovybė. KPS taip pat turi pareigą valdyti pasaulinį atstovybių tinklą. Nuo 2014 m. atstovybių tinklas buvo išplėstas ir tarp KPS ir atstovybių vykdoma intensyvesnė veikla, kurioje atstovybės daugiau dėmesio skiria kasdieniam vadovavimui tarpininkams. Todėl KPS teikia KIC trijų rūšių paslaugas, dėl kurių kilo ginčas: pirma, paslaugos, kurias KPS perka iš tarpininkų, antra, paslaugos, kurias KPS perka iš atstovybių, ir galiausiai paslaugos, susijusios su tokiais klausimais kaip reikalavimų laikymasis, įskaitant kitą pirmiau aptartą veiklą, pavyzdžiui, tarpininkų, kuriuos KIC parūpina pati KPS, rėmimą.
- 32 KPS taip pat atsako už vadovavimą tarpininkams Rytų ir Pietryčių Azijoje. KPS teikia tarpininkavimo centro, kuris geografiniu požiūriu yra arti ir veikia toje pačioje laiko juostoje kaip ir didžiausios tarptautinių koledžų studentų pritraukimo rinkos, paslaugas.
- 33 Bendrai sutariama, kad buvo pagrįstų komercinių motyvų įsteigti KPS Honkonge. Neteigiama, kad KPS yra dirbtinis subjektas ir Jungtinės Karalystės mokesčių

- administratoriai nemato jokių požymių, kad dėl KPS įsteigimo piktnaudžiaujama teisėmis.
- 34 KIC nacionaliniam teismui pateikė įrodymus, kad *Kaplan* tarptautiniai koledžai nesieks gauti studentų priėmimo paslaugų iš kito subjekto, išskyrus KPS, net jeigu KIC nebūtų turėjusi teisės į neapmokestinimą PVM už paslaugas, kurias jai teikė KPS. **(orig. p. 11)**
 - 35 Kiekvienas *Kaplan* koledžas, išskyrus UYIPC, taip pat priklauso PVM mokėtojų grupei. Kadangi UYIPC nebuvo KIC visiškai ar didžiąja dalimi priklausanti patronuojamoji įmonė, ji negalėjo priklausyti registruojamai PVM mokėtojų grupei.
 - 36 Kiekvienas tarpininkas sąskaitas faktūras tiesiogiai išrašo KPS. Tuomet KPS sumoka kiekvienam tarpininkui. Nors KIC yra PVM mokėtojų grupei, kurios nariai yra *Kaplan* koledžai, atstovaujantis narys, praktiškai KPS kiekvieną *Kaplan* koledžą apmokestina atskirai atsižvelgdama į tarpininkams mokėtiną atlygį už atitinkamam *Kaplan* koledžui suteiktas paslaugas. KPS apmokestina kiekvieną *Kaplan* koledžą už jo paties paslaugas (pvz., reikalavimų laikymąsi) ir iš atstovybių įgytas paslaugas, atsižvelgiant į tą koledžą priimtų studentų skaičių. KPS mokesčius apskaičiuoja sudėdama sąnaudas ir paskui padalydama jas iš studentų skaičiaus. Tuomet ji kiekvienam *Kaplan* koledžui išrašo atskirą sąskaitą faktūrą. Tarpininkų rinkodaros išlaidos valdomos lygiai taip pat. Tačiau tarpininko komisinis atlygis netiesiogiai priskirtinas atskiriems studentams ir yra apmokestinamas atsižvelgiant į koledžą, į kurį įstojo studentas.
 - 37 PVM neapmokestinamos tarpininkų KPS teikiamos paslaugos, atstovybių KPS teikiamos paslaugos ir pačios KPS teikiamos paslaugos. KIC teigia, kad paslaugų teikimas tarp KPS ir KIC neapmokestinamas taikant SPG išimtį, kuri numatyta Pagrindinės PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte. Todėl nors buvo komercinių motyvų įsteigti KPS Honkonge, KPS įsteigimas taip pat turėjo poveikį (jeigu KIC teisingai nurodo, kad ji turi teisę neapmokestinti iš KPS gautų paslaugų), susijusį su PVM sutaupymu atsižvelgiant į paslaugas, kurias anksčiau tiesiogiai KIC teikė tarpininkai ir atstovybės. Tačiau, kaip nurodyta pirmiau, neteigiama, kad KPS yra dirbtinis subjektas ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriai nemato jokių požymių, kad dėl KPS įsteigimo piktnaudžiaujama teisėmis.
 - 38 Pereinant prie klausimų, neginčijama, kad KPS teikia savo nariams, t. y. *Kaplan* koledžams, paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinos jų neapmokestinamai veiklai vykdyti. Taip pat neginčijama, kad KPS nustatytas apmokestinimo metodas padeda tiksliai kompensuoti kiekvieno nario dalį, susijusią su bendromis sąnaudomis. **(orig. p. 12)**
 - 39 Toliau ginčijami keturi pagrindiniai klausimai:

- a) ar neapmokestinimas PVM už paslaugas, kurias SPG teikia savo nariams, taikomas aplinkybėmis, kai SPG yra įsisteigusi ir veikia už Jungtinės Karalystės ribų;
- b) būdas, kuriuo nacionalinis teismas turėtų įvertinti, ar dėl kokio nors tokio neapmokestinimo, jei jis taikomas, gali būti iškraipoma konkurencija;
- c) ar SPG paslaugų teikimas šiuo atveju gali būti neapmokestinamas aplinkybėmis, kuriomis SPG yra atskirai nuo savo narių veikiantis apmokestinamas subjektas, tačiau nariai priklauso tai pačiai įmonių grupei, todėl, atsižvelgiant į jų narystę SPG, vienas su kitu yra susiję nepriklausomais ryšiais;
- d) ar neapmokestinimu galima pasinaudoti tuo pat metu, kai visi SPG nariai taip pat yra PVM mokėtojų grupės nariai, taigi tik vienas apmokestinamasis asmuo ir jeigu vienas apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvą nėra SPG narys.

Trumpa apelianto argumentų apžvalga

- 40 KIC teigia, kad sąnaudų padalijimo grupėms pagal 132 straipsnio 1 dalies f punktą taikomu neapmokestinimu galima pasinaudoti tarpvalstybiniais atvejais. Jis gali būti taikomas tais atvejais, kai SPG įsteigta vienoje ES valstybėje narėje, o nariai yra įsisteigę kitoje ES valstybėje narėje arba, tiesą sakant, keliose valstybėse narėse. Jis taip pat gali būti taikomas tais atvejais (kaip yra KIC byloje), kai SPG įsteigta ne ES valstybėje narėje, o nariai yra įsisteigę ES valstybėje narėje (arba daugiau nei vienoje ES valstybėje narėje). Šiam teiginiui pritariama Europos Komisijos PVM komiteto darbo dokumentuose 450, 654, 856 ir 883.
- 41 Nors generalinė advokatė Juliane Kokott byloje C-605/15 *Aviva* ir byloje C-326/15 *DNB Banka* laikėsi nuomonės, kad 132 straipsnio 1 dalies f punktas galėtų būti taikomas tik tais atvejais, kai SPG ir jos nariai buvo įsteigti toje pačioje ES valstybėje narėje, tai nuomonei Teisingumo Teismas nepritarė nė vienoje iš bylų. Kaip pripažino pati generalinė advokatė (**orig. p. 13**), 132 straipsnio 1 dalies f punkte nėra apribojimo, pagal kurį būtų reikalaujama, kad SPG ir jos nariai būtų įsteigti vienoje valstybėje narėje, tuo tarpu kitose Pagrindinės PVM direktyvos nuostatose, kurių taikymo sritis teritorijoje yra ribota (pvz., 11 straipsnis), tai aiškiai nurodyta jų formuluotėje.
- 42 Jeigu neapmokestinimu galėtų pasinaudoti tik SPG ir nariai, kurie visi yra įsisteigę toje pačioje valstybėje narėje, tai prieštarautų pagrindinėms laisvėms (kiek tai susiję su tarpvalstybiniu paslaugų teikimu tarp valstybių narių). Tai taip pat prieštarautų neapmokestinimo tikslui (atsižvelgiant tiek į tarpvalstybinį paslaugų teikimą, kuriame dalyvauja valstybėse narėse ir ne valstybėse narėse įsisteigusios SPG), kuriuo siekiama užtikrinti, kad SPG teikiamos paslaugos nebūtų apmokestinamos PVM tais atvejais, kai teikiant šias paslaugas tiesiogiai prisidedama vykdant veiklą, kuria tenkinamas jos narių viešas interesas (žr.

Teisingumo Teismo sprendimo *Aviva* 28–29 punktus ir Sprendimo *DNB Banka* 33–34 punktus).

- 43 Jei ne valstybėje įsisteigusios SPG teikiamų paslaugų neapmokestinimu galėtų pasinaudoti valstybėje narėje esantys nariai, tai nesukeltų sunkumų vertinant konkurencijos iškraipymą. Teisingumo Teismas byloje C-8/01 *Taksatorringen* jau konstatavo, kad konkurencijos iškraipymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į alternatyvius paslaugų SPG nariams teikėjus, ir tokio iškraipymo negali būti, jeigu, nepaisant bet kokio apmokestinimo arba neapmokestinimo, SPG gali užtikrinti, kad jos nariai būtų jos klientai. Atsižvelgiant į tai, konkurencijos iškraipymas turi būti vertinamas remiantis tikimybe, kad nariai pirks alternatyvias paslaugas savo įsisteigimo valstybėje narėje. Net jeigu konkurencijos iškraipymas būtų vertinamas nagrinėjant neapmokestinimo poveikį panašių paslaugų gavėjams, kurie nėra SPG nariai, konkurencijos iškraipymo negali būti, jeigu tie gavėjai gali prašyti leisti prisijungti prie SPG, prisijungti prie kitos SPG arba sukurti kitą SPG, arba pasinaudoti bet kuria kita PVM nauda, pavyzdžiui, būstinės teikiamomis paslaugomis padaliniais. Tą klausimą vėlgi reikia vertinti atsižvelgiant į valstybės narės, kurioje yra nariai, rinką.
- 44 Dėl reikalavimo, kad SPG būtų „nepriklausoma asmenų grupė“, KIC teigia, kad pagal jį SPG turi būti apmokestinamasis asmuo, nepriklausomas nuo savo narių. Nariai nebūtinai turi būti nepriklausomi nuo glaudžių tarpusavio finansinių, ekonominių arba organizacinių (orig. p. 14) ryšių. Šis išaiškinimas reikalingas dėl keturių priežasčių. Pirma, iš 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotės anglų, prancūzų, ispanų ir vokiečių kalbomis aiškiai matyti, kad nepriklausoma turi būti grupė, o ne asmenys. Antra, toks aiškinimas dera su ankstesne Teisingumo Teismo jurisprudencija. Nei byloje *Aviva*, nei *DNB Banka*, kurių kiekviena buvo susijusi su SPG, kurių nariai priklausė tik vienai įmonių grupei, Teisingumo Teismas ir generalinė advokatė Juliane Kokott neteigė, kad „nepriklausomos asmenų grupės“ sąlyga buvo būtina tam, kad SPG nariai būtų visiškai nesusiję vienas su kitu, taip pat su pačia SPG. Trečia, reikalavimas, kad SPG nariai būtų nepriklausomi vienas nuo kito, taip pat nuo pačios SPG, nebūtinai atsižvelgiant į neapmokestinimo tikslą. Neapmokestinimo tikslas tenkinamas net jeigu visi SPG nariai priklauso tai pačiai įmonių grupei, jeigu nariai turi sutelkti savo išteklius, kad galėtų nusipirkti apmokestinamas prekes ir paslaugas, o šis SPG paslaugų teikimas tiesiogiai padeda vykdyti jos narių viešąjį interesą atitinkančią veiklą. Ketvirta, tai sukeltų praktines problemas nustatant SPG narių nepriklausomumo lygį, kuris yra reikalingas norint pasinaudoti neapmokestinimu. Siekiant išspręsti šias praktines problemas, pačiame teisės akte iš tikrųjų turėtų būti nustatyti konkretūs reikalavimai, susiję su leistinu SPG narių tarpusavio ryšiu, jeigu tokią sąlygą būtų ketinama nustatyti.
- 45 KIC teigia, kad neapmokestinimas išlieka įmanomas, net jeigu visi SPG nariai yra vienos PVM mokėtojų grupės nariai, taigi ir vienas apmokestinamasis asmuo. Nors pati SPG turi būti atskiras nuo narių apmokestinamasis asmuo, patys nariai apskritai neturi būti apmokestinamaisiais asmenimis, kaip tai aiškiai matyti iš pačios 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotės. Todėl viskas, ko reikia tam,

kad SPG būtų „nepriklausoma asmenų grupė“, yra tai, kad du ar daugiau fizinių arba juridinių asmenų būtų SPG nariais. Vėlgai tai dera su neapmokestinimo tikslu.

- 46 Faktas, kad pagal nacionalinę teisę vienas apmokestinamasis asmuo, kuriam suteiktos paslaugos, buvo KIC, kuri pati nebuvo SPG nare, nėra svarbus taikant 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą ES išimtį. Būtent Jungtinė Karalystė nusprendė įgyvendinti PVM mokėtojų grupavimą naudodama fikciją, kad paslaugas gauna ir teikia atstovaujantis narys (**orig. p. 15**), nepaisant to, kad jas faktiškai naudoja *Kaplan* koledžai. Būtent Jungtinė Karalystė numatė šios problemos sprendimo būdą PVM akto 43 skirsnio 1AA dalyje pripažindama, kad dėl PVM mokėtojų grupavimo sukurtos teisinės fikcijos galima išvengti, kai to reikalaujama pagal kitas Jungtinės Karalystės PVM nuostatas.

Trumpa HMRC argumentų apžvalga

- 47 Byloje C-326/15 *DNB Banka* ir byloje C-605/15 *Aviva* pateiktos dvi generalinės advokatės išvados, kuriose tiesiogiai aptariamas klausimas, ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti tarpvalstybinio scenarijaus atveju. Generalinės advokatės išvadoje, pateiktoje byloje *Aviva*, išsamiai aprašoma, kodėl neapmokestinimas turėtų būti aiškinamas kaip draudžiantis jį taikyti tarpvalstybiniams sandoriams tarp SPG, kurios nėra toje pačioje valstybėje narėje kaip ir jų nariai (arba kai kurie jų nariai) ir, kodėl neapmokestinimo taikymas už ES ribų nėra toks įtikinamas. HMRC remiasi išvados, pateiktos byloje *Aviva*, 36–67 punktais ir išvados, pateiktos byloje *DNB Banka* 47 punktu. Svarbu pripažinti, kad generalinės advokatės išvada byloje *Aviva* buvo pateikta atsižvelgiant į faktinį scenarijų *Aviva* ir *DNB Banka* bylose.
- 48 HMRC teigia, kad ši byla grafiškai parodo įtampą tarp 11 straipsnio, pagal kurį leidžiama sudaryti PVM mokėtojų grupes, ir pagal kurį leidžiama įmonių, kurios tarpusavyje yra glaudžiai susijusios, grupes vertinti kaip vieną apmokestinamąjį asmenį apmokestinimo PVM tikslu, ir nuostatų dėl SPG neapmokestinimo. PVM mokėtojų grupės įmonės šiuo atveju priklauso įmonių grupei. Tokia grupė, kuri importavo paslaugas iš Honkongo subjekto kaip antai KPS turėtų prievolę sumokėti PVM už tas paslaugas pagal atvirkštinio apmokestinimo nuostatas. Toks subjektas, net jei jis priklausytų tai pačiai įmonių grupei kaip ir KPS, negalėtų prisijungti prie PVM mokėtojų grupės, o nuostatos, pagal kurias faktiškai nepaisoma sandorių tarp tos pačios grupės narių, nebūtų taikomos. KPS pavertus SPG, atvirkštinio apmokestinimo visiškai išvengiama aplinkybėmis, kuriomis paslaugos toliau teikiamos tarp tos pačios įmonių grupės subjektų. (**orig. p. 16**)
- 49 Šis nesuderinamumas nurodomas generalinės advokatės išvados, pateiktos byloje *Aviva*, 46–49 punktuose, o HMRC teigia, kad tai aiškiai atspindi šios bylos faktai.
- 50 Dėl konkurencijos iškraipymo ESTT jau nurodė, kad klausimas, ar tikėtina, kad dėl neapmokestinimo gali būti iškraipoma konkurencija, turi būti sprendžiamas analizuojant, ar paties atleidimo nuo PVM pripažinimas reiškia tokio iškraipymo galimybę. Šioje byloje keliami klausimai, jeigu SPG neapmokestinimu apskritai

galima pasinaudoti, susiję su tuo, kaip tą testą reikėtų atlikti tuo atveju, kai SPG subjektas yra Honkonge, o grupės nariai – Jungtinėje Karalystėje. KIC teigia, kad ši klausimą galima paprasčiausiai išspręsti pateikiant nuorodą į tai, ar grupės nariai siektų pasinaudoti šiomis paslaugomis kitur, net jeigu negalėtų jokia atleidimo nuo PVM išimtis. Nėra jokios priežasties laikytis tokio siauro požiūrio. Analizė turėtų būti atliekama nacionaliniu lygmeniu atsižvelgiant į paslaugų teikėjus, kurie teikia panašias paslaugas (žr. Sprendimą C-288/07 *Isle of Wight Council*, taip pat generalinio advokato išvados, pateiktos byloje C-8/01 *Taksatorringen*, 123 punktą). Generalinės advokatės išvados, pateiktos byloje *Aviva*, 50 ir kt. punktuose pateikiama nuoroda į daugybę problemų, su kuriomis susiduriama laikantis šio požiūrio, jeigu SPG yra už ES ribų.

- 51 Trečiasis klausimas: ar SPG išimtį galima taikyti grupėms, kurios jau yra įmonių grupės narėmis ir kurios dėl šios priežasties yra susijusios teisiniais, finansiniais ir organizaciniais ryšiais. Išimties tikslas – išvengti konkurencijos iškreipimo, su kuriuo nepriklausomi operatoriai susiduria tuo atveju, kai, galbūt dėl savo dydžio, jie negali pirkti paslaugų iš vidaus tiekėjų ir vietoje to yra priversti ieškoti paslaugų atviroje rinkoje. Tokie prekyautojai patiria toms paslaugoms taikomo PVM našta tais atvejais, kai vykdo neapmokestinamą veiklą, tačiau atleidžiami nuo jos, jeigu bendradarbiauja su kitais prekyautojais ir sukuria struktūrą, kurioje tokios paslaugos teikiamos nariams nesiekiant pelno. HMRC teigia, kad neapmokestinimo taikymas asmenims, kurie jau sudaro grupę, paprasčiausiai neatitinka šio tikslo ir nepatenka į neapmokestinimo taikymo sritį. **(orig. p. 17)**
- 52 Ketvirtasis klausimas yra susijęs su tuo, kad tam tikrais šioje byloje nagrinėjama vertinimo laikotarpiais veikė tik vienas apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo teikiamos KPS paslaugos. Todėl paslaugos buvo teikiamos ne grupės nariams, bet vienam asmeniui. Tai nepatenka į neapmokestinimo, pagal kurį reikalaujama, kad paslaugos būtų teikiamos nariams, taikymo sritį. Be to, KIC, kuri buvo vienintelis apmokestinamasis asmuo Jungtinėje Karalystėje, kuriam buvo teikiamos paslaugos, pats nebuvo SPG narys. Dėl šios priežasties išimtis taip pat negali būti taikoma.

Susijusi jurisprudencija

- 53 Teisingumo Teismas iki šiol neturėjo galimybės paaiškinti SPG neapmokestinimo teritorinio taikymo srities arba aptarti teisingą reikalavimą, kad dėl neapmokestinimo neturėtų būti iškreipoma konkurencija teikiant tarpvalstybines paslaugas, taikymą tuo atveju, kai SPG yra įsisteigusi už ES ribų. Generalinės advokatės išvadose, pateiktose byloje C-326/15 *DNB Banka* ir byloje C-605/15 *Aviva*, atsakant į klausimus, susijusius su konkurencijos iškreipimo reikšme taikant SPG išimtį, aptariama SPG išimties teritorinė taikymo sritis, tačiau iškeltų klausimų Teisingumo Teismas savo sprendime (-uose) neaptarė, nes tai nebuvo būtina. Konkurencijos iškreipimo klausimą Teisingumo Teismas nagrinėjo anksčiau byloje C-8/01 *Taksatorringen*, tą patį padarė generalinė advokatė byloje *Aviva*.

FTT nutartis

- 54 Išnagrinėjęs 2019 m. sausio 15 ir 16 d. apeliacinėje byloje iškeltus klausimus, *First-tier Tribunal* nusprendė, kad apeliacinis skundas grindžiamas keliais klausimais, susijusiais su SPG išimties aiškinimu, ir kad jis turėtų ESTT pateikti toliau nurodytus prejudicinius klausimus.

Prejudiciniai klausimai

1. Kokia yra Tarybos direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytos neapmokestinimo išimties teritorinė taikymo sritis? Visų pirma, i) ar ji taikoma SPG, kuri yra įsisteigusi (**orig. p. 18**) valstybėje narėje, išskyrus valstybę narę ar valstybes nares, kuriose yra SPG nariai? Jeigu taip, ii) ar ji taip pat taikoma SPG, kuri yra įsisteigusi už ES ribų?
2. Jeigu SPG neapmokestinimo išimtis iš esmės prieinama kitoje valstybėje narėje, nei ta, kurioje yra vienas ar daugiau SPG narių, įsisteigusiam subjektui ir už ES ribų įsisteigusiai SPG, kaip reikėtų taikyti kriterijų, pagal kurį išimtis neturėtų sukelti konkurencijos iškreipimo? Visų pirma:
 - a) Ar ji taikoma potencialiam konkurencijos iškreipimui, kuris daro poveikį kitiems panašių paslaugų gavėjams, kurie nėra SPG nariai, ar ji taikoma tik potencialiam iškreipimui, kuris daro poveikį potencialiems alternatyviems paslaugų SPG nariams teikėjams?
 - b) Jeigu ji taikoma tik kitiems gavėjams, ar gali būti reali iškreipimo galimybė, jeigu kiti gavėjai, kurie nėra SPG nariai, gali prašyti leisti prisijungti prie atitinkamos SPG, arba sukurti savo SPG, kad gautų panašių paslaugų, arba gauti lygiaverčius PVM sutaupymus kitais metodais (pavyzdžiui, įsteigdami filialą valstybėje narėje arba atitinkamoje trečiojoje valstybėje)?
 - c) Jeigu ji taikoma tik kitiems teikėjams, ar reali konkurencijos iškreipimo galimybė turi būti vertinama nustatant, ar SPG gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nepaisant galimybės pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taigi turi būti vertinama remiantis alternatyvių teikėjų galimybe patekti į nacionalinę rinką, kurioje yra įsisteigę SPG nariai? Jeigu taip, ar svarbu, ar SPG gali užtikrinti, kad jos nariai bus jos klientai, nes jie yra tos pačios įmonių grupės sudedamoji dalis?
 - d) Ar potencialus konkurencijos iškreipimas turėtų būti vertinamas nacionaliniu lygmeniu atsižvelgiant į alternatyvius paslaugų

teikėjus trečiojoje valstybėje, kurioje įsisteigusi SPG?
(orig. p. 19)

- e) Ar ES mokesčių administratorius, kuris administruoja PVM direktyvą, turi prievolę įrodyti konkurencijos iškreipimo tikimybę?
 - f) Ar ES mokesčių administratoriui būtina užsakyti specialų ekspertų atliekamą trečiosios valstybės, kurioje įsisteigusi SPG, rinkos vertinimą?
 - g) Ar reali konkurencijos iškreipimo galimybė gali būti nustatoma identifikuojant komercinę rinką trečiojoje valstybėje?
3. Ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti šios bylos aplinkybėmis, kurioje SPG nariai vienas su kitu yra susiję ekonominiiais, finansiniais arba organizaciniais ryšiais?
4. Ar SPG neapmokestinimu galima pasinaudoti aplinkybėmis, kuriomis nariai suformavo PVM mokėtojų grupę, kuri yra vienas apmokestinamasis asmuo? Ar yra skirtumas, jeigu KIC, t. y. atstovaujantis narys, kuriam (pagal nacionalinę teisę) teikiamos paslaugos, nėra SPG narys? O jeigu tokiu atveju yra skirtumas, ar jis panaikinamas pagal nacionalinę teisę, kurioje nustatyta, kad atstovaujančiam nariui yra būdingos savybės ir statusas, kurį turi SPG nariai siekiant pasinaudoti SPG neapmokestinimu?

2019 m. sausio 29 d.