

Lieta C-77/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 1. februāris

Iesniedzējtiesa:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Apvienotā Karaliste)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 30. janvāris

Apelācijas sūdzības iesniedzējs:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Atbildētāji:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[..]

**FIRST-TIER TRIBUNAL [ADMINISTRATĪVĀ PIRMĀS INSTANCES
TIESA]**

TAX CHAMBER [NODOKĻU PALĀTA]

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED –

apelācijas sūdzības iesniedzējs

un

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS – atbildētāji

[..]

TIEK NOLEMTS

1. Uzdot Eiropas Savienības Tiesai pievienotajā pielikumā minētos jautājumus atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantam.
2. Apturēt visas turpmākās tiesvedības šajā lietā līdz brīdim, kad Eiropas Savienības Tiesa pieņems nolēmumu par tai uzdotajiem jautājumiem vai līdz tiks pieņemts jauns rīkojums.
3. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* tiesas sekretārs nosūta šī rīkojuma un pielikuma kopiju Eiropas Savienības Tiesas sekretāram.
4. Lēmums par tiesāšanās izdevumiem netiek pieņemts.

[..] 2019. gada 30. janvārī

**[oriģ. 2. lpp.] LŪGUMA EIROPAS SAVIENĪBAS TIESAI SNIEGT
PREJUDICIĀLU NOLĒMUMU PIELIKUMS**

Ievads

- 1 Ar šo Apvienotās Karalistes *First-tier Tribunal* (turpmāk tekstā – “FTT”) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai tiek lūgts skaidrot Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (“Galvenā PVN Direktīva”) 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpretāciju (OV 2006 L 347, 1. lpp.). It īpaši jautājumi valsts tiesas tiesvedībā attiecas uz to, vai vairāki viena uzņēmuma grupas meitasuzņēmumi, kas visi ir dibināti Apvienotajā Karalistē – un katrs no kuriem ir Honkongas uzņēmuma, kas arī ir daļa no uzņēmuma grupas un kas tiem sniedz pakalpojumus, dalībnieks – var iegūt atbrīvojumu no PVN par šiem pakalpojumiem atbilstoši 132. panta 1. punkta f) apakšpunktam.

Puses

- 2 Atbildētājs, *Her Majesty’s Revenue and Customs* [Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests] (turpmāk tekstā – “HMRC”), ir iestāde, kas atbildīga par PVN noteikšanu un iekasēšanu Apvienotajā Karalistē. [..]
- 3 Apelācijas sūdzības iesniedzējs, *Kaplan International Colleges UK Limited* (turpmāk tekstā – “KIC”), ir PVN grupas pārstāvis. Tas darbojas kā citu *Kaplan* grupas sabiedrību pārvaldītājsabiedrība. [..] **[oriģ. 3. lpp.]**

Tiesvedības vēsture valsts tiesās

- 4 Ar 2017. gada 28. septembrī iesniegto apelācijas sūdzību *KIC* pārsūdz šādus *HMRC* lēmumus: (i) 2017. gada 21. aprīļa vēstuli par nodokļa aprēķinu par laikposmu no 2014. gada oktobra līdz 2016. gada jūlijam par summu 5 252 264

GBP; (ii) 2017. gada 22. maija vēstuli par nodokļa aprēķinu par 2016. gada oktobri par summu 590 000 GBP.

- 5 Šo lēmumu rezultātā ir pieņemti divi turpmākie *HMRC* lēmumi, saskaņā ar kuriem pakalpojumiem, ko *KIC* saņēmis no *Kaplan Partner Services Hong Kong Limited* (turpmāk tekstā – “*KPS*”), netiek piemērots atbrīvojums no PVN saistībā ar izmaksu sadales grupām (turpmāk tekstā – “*ISG*”) un tādējādi tie ir pakļauti apgrieztās maksāšanas noteikumiem atbilstoši valsts tiesību aktiem, kas ietverti *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likumā par pievienotās vērtības nodokli] (“turpmāk tekstā – “*VATA 1994*”).
- 6 No šīs analīzes izriet, ka *KIC* ir pienākums maksāt PVN par šiem pakalpojumiem atbilstoši apgrieztās maksāšanas sistēmai. Tā gala posma darījumi tiek galvenokārt atbrīvoti no nodokļa un tādējādi tā samaksātais priekšnodoklis saistībā ar izglītības pasākumiem nav atgūstams. *KIC* apgalvo, ka uz sniegtajiem pakalpojumiem attiecas atbrīvojums no nodokļa saistībā ar pakalpojumiem, ko *ISG* sniegušas saviem dalībniekiem, un tādējādi tam kā PVN grupas dalībniekam nav jāmaksā nodoklis par šiem pakalpojumiem atbilstoši apgrieztās maksāšanas noteikumiem.
- 7 Lieta 2019. gada 15. un 16. janvārī tika izskatīta *First-tier Tribunal (Tax Chamber)*, kas nolēma iesniegt šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Eiropas Savienības Tiesā.

Tiesību akti

Galvenā PVN Direktīva

- 8 *ISG* piemērojamais atbrīvojums ir paredzēts Galvenās PVN Direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā un tajā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa sekojošus darījumus:

[oriģ. 4. lpp.] [...]

(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”.

- 9 Attiecīgā uzņēmuma dalībnieki šajā lietā veic izglītības pasākumus, kas atbrīvoti no nodokļa. Galvenās PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā no nodokļa ir atbrīvota:

“universitātes izglītības [...] nodrošināšanu, [...] ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi”.

- 10 Šajā lietā arī rodas jautājumi par saistību starp ISG atbrīvojumu no nodokļa un PVN maksātāju grupu. Galvenās PVN direktīvas 11. pants atļauj (bet nepieprasa), ka dalībvalstis “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”. Apvienotajā Karalistē ir atļautas PVN grupas (skat. turpmāk izklāstītos valsts tiesību aktus), un *KIC* saistībā ar PVN Apvienotajā Karalistē ir reģistrēta kā PVN grupas dalībiece.

Valsts tiesību akti

- 11 ISG atbrīvojums no nodokļiem valsts tiesību aktos ir ieviests ar *VATA* 1994 9. pielikuma 16. sadaļu, kurā ir noteikts:

“Punkts Nr.

1 Pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, ja ir izpildīts katrs no turpmāk minētajiem nosacījumiem —

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

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

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

(d) atbrīvojums nerada konkurences izkropļojumu”. [oriģ. 5. lpp.]

- 12 Attiecīgie noteikumi saistībā ar pakalpojumu sniegšanas vietu, apgriezto maksāšanu un izglītības pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa ir izklāstīti zemāk.

- 13 *VATA* 1994 7. panta attiecīgajā daļā ir paredzēts:

“7.A Pakalpojumu sniegšanas vieta

(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 persona —

(a) ir nodokļa maksātājs Padomes Direktīvas 2006/112/EK 9. panta izpratnē,

(b) ir reģistrēta saskaņā ar šo likumu,

(c) ir identificēta PVN nolūkos saskaņā ar dalībvalsts, kas nav Apvienotā Karaliste, likumiem, vai

(d) [..],

un ja pakalpojumi personai tiek sniegti ne tikai pilnībā privātām vajadzībām”.

14 [VATA 1994] 8. pantā ir paredzēts apgrieztās maksāšanas mehānisms un tā attiecīgajās daļās ir noteikts:

“(1) Ja pakalpojumus sniedz persona, kas ir piederīga citai valstij, 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) un šī sniegšana būtu sniegšana, kas aplikama 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, [oriģ. 6. lpp.] un, ja uz pakalpojumu sniegšanu attiecas jebkurš

4A pielikuma 1. vai 2. daļas punkts, 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.

15 43. pantā ir paredzēti noteikumi attiecībā uz PVN grupām. Tajā ir noteikts:

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

(a) grupas dalībnieka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana citam grupas dalībniekam nav ņemama vērā; un

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

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

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

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

kā tādām, ko ieguvis vai attiecīgajā gadījumā ievēdis pārstāvis; un visi grupas dalībnieki ir solidāri atbildīgi par jebkuru PVN maksājumu, kas jāveic grupas pārstāvim.”

16 43. panta 1.AA punktā ir paredzēts, ka

(a) ja saskaņā ar jebkuru tiesību normu, kas pieņemta atbilstoši šim likumam vai to piemērojot (“**attiecīgais noteikums**”), 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 minētās 1. punkta b) un c) apakšpunkts attiecas uz jebkuru piegādi, iegādi vai ieviešanu, un

(c) pastāv atšķirība, kas šī likuma izpratnē var būt nozīmīga starp —

- (i) aprakstu, kas piemērojams pārstāvim, un
- (ii) aprakstu, kas piemērojams subjektam, kas (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.” [oriģ. 7. lpp.]

17 43. panta 1.AB punktā ir paredzēts:

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

18 Atbrīvojums no nodokļiem par izglītības pakalpojumiem ir paredzēts VATA 1994 9. pielikuma 6. sadaļā, kuras attiecīgajā daļā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļiem attiecībā uz:

“6. SADAĻA – IZGLĪTĪBA

Punkts Nr.

1 Atbilstīgas iestādes sniegti –

(a) izglītības pakalpojumi;

Piezīmes:

(1) Šīs sadaļas izpratnē “atbilstīgā iestāde” ir –

(b) Apvienotās Karalistes universitāte un jebkura šādas universitātes koledža, iestāde, skola vai telpa;”

Būtiski fakti un jautājumi tiesvedībā

19 *The First tier Tribunal (Tax Chamber)* ir uzklaušījusi liecinieku liecības, bet vēl nav izdarījusi galīgos secinājumus par faktiem šajā lietā, gaidot Eiropas Savienības Tiesas nolēmumu par uzdotajiem jautājumiem. Tomēr jautājums par konkurences izkropļojumu vēl nav izskatīts, ņemot vērā vajadzību noskaidrot kritēriju, kas būtu jāpiemēro šīs lietas apstākļos.

20 *KIC* ir *Kaplan* uzņēmuma grupas dalībnieks, kas sniedz izglītības un karjeras pakalpojumus. Tam ir deviņi Apvienotās Karalistes meitas uzņēmumi (“**Kaplan koledžas**”), katrs no tiem vada augstākās izglītības koledžu (“**starptautiskās koledžas**”) Apvienotajā Karalistē sadarbībā ar 17 Apvienotās Karalistes universitātēm.

- 21 *HMRC* ir apstiprinājis *KIC*, ka tā meitas uzņēmumi pašlaik ir kvalificējami kā “universitātes koledžas” saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, ar ko ir transponēts Galvenās PVN direktīvas GPD 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts. Tāpēc **[oriģ. 8. lpp.]** *Kaplan* koledžas pašlaik ir tiesīgas uzskatīt izglītības pakalpojumus, ko tās pašlaik sniedz studentiem, par atbrīvotiem no PVN.
- 22 Katra starptautiskā koledža pilnībā pieder *KIC*, izņemot *University of York International Pathway College* (“*UYIPC*”), kuras lielākā daļa (55 %) pieder *University of York*. *University of York* vērsās pie *KIC*, lai vienotos par kopuzņēmumu.
- 23 Starptautiskās koledžas gatavo studentus, kas ir gandrīz tikai no valstīm ārpus ES, lai iestātos gan attiecīgo universitāšu pirmsdiploma, gan pēcdiploma programmās. Lielākā daļa to studentu tiek atlasīti no valstīm Dienvidaustrumu un Austrumu Āzijā.
- 24 Citas nozīmīgas izglītības grupas Apvienotajā Karalistē vada līdzīgas starptautiskās koledžas – kā arī dažus mazākus uzņēmumus. Katra sadarbojas ar citu Apvienotās Karalistes universitāšu grupu, lai sagatavotu starptautiskos studentus šīm universitātēm. *KIC* konkurē ar šīm grupām, lai piesaistītu starptautiskos studentus studijām savās starptautiskajās koledžās un tad virzītu uz kursiem savās partneru universitātēs. Vairākas Apvienotās Karalistes universitātes pārvalda savas starptautiskās koledžas neatkarīgi no galvenajām izglītības grupām.
- 25 Katrai no *KIC* starptautiskajām koledžām ir sava vadības un pārvaldības struktūra. Katrai ir atsevišķa apvienota administrācijas valde, kuru vada universitātes partneris un kas sastāv no pārstāvjiem gan no *Kaplan* koledžas, gan attiecīgās universitātes – un katrai ir apvienota akadēmiskā valde, kuru arī vada attiecīgā universitāte ar pārstāvjiem gan no *KIC*, gan no atbilstošās universitātes. Katrai starptautiskai koledžai universitātes partneris apstiprina mācāmās izglītības programmas, kas katrai koledžai atšķiras, jo tās gatavo studentus noteikta līmeņa kursiem konkrētajā universitātē.
- 26 Starptautiskās koledžas piesaista 85 % no saviem studentiem, izmantojot 500 izglītības piesaistīšanas aģentu (turpmāk tekstā – “aģenti”) tīklu 70 valstīs. Tiem ir būtiska loma studentu piesaistīšanā, kursu tirdzniecībā, padomu un informācijas sniegšanā **[oriģ. 9. lpp.]** potenciālajiem studentiem un viņu ģimenēm, un atbalstot studentus vīzu pieprasīšanā dzīvošanai un studēšanai Apvienotajā Karalistē. Nevienam no aģentiem nav ekskluzīvu attiecību ar *Kaplan* ISG dalībniekiem, un viņiem ir arī tiesības strādāt *Kaplan* koledžu tiešo konkurentu labā, kā arī tieši ar universitātēm. Apmaiņā par to pakalpojumiem aģenti saņem komisijas naudu.
- 27 Pirms 2014. gada oktobra aģenti līgumus slēdza tieši ar *KIC* Apvienotajā Karalistē. Aģenti, lai atlasītu studentus starptautiskajām koledžām, sadarbojās tieši ar *KIC* mārketinga un uzņemšanas komandām Londonā.

- 28 Pirms 2014. gada oktobra *KIC* atbalstīja savu aģentu tīklu, izmantojot vairākas pārstāvniecības dažos no tā galvenajiem tirgiem, ieskaitot Ķīnu, Honkongu, Indiju un Nigēriju. Pārstāvniecības aģentiem sniedza operatīvu atbalstu, tostarp mārketinga materiālus, apmācību par iestādēm un tirgotajiem kursiem, un uzņemšanas un atbilstības procedūrām, tikšanās aci pret aci ar potenciālajiem studentiem un vecākiem, palīdzību par atbildēm uz specifiskiem jautājumiem, ko uzdevuši potenciālie studenti, kā arī atbalstu veicināšanas pasākumos. Pirms 2014. gada oktobra pārstāvniecības tika arī vadītas no *KIC* Londonas biroja. Pārstāvniecības sniedza pakalpojumus *KIC* par samaksu. Pārstāvniecības ir *Kaplan* uzņēmuma grupas dalībnieki, izņemot vienu pārstāvniecību Vjetnamā.
- 29 Pirms 2014. gada oktobra *KIC* bija Apvienotajā Karalistē jāmaksā PVN saskaņā ar apgrieztās maksāšanas sistēmu gan par aģentu sniegtajiem pakalpojumiem, gan tiem, ko sniedza pārstāvniecības.
- 30 2014. gada oktobrī *Kaplan Group* izveidoja *KPS* Honkongā, ar tur esošiem 20 darbiniekiem (2018. gada decembrī). Pēc *KPS* nodibināšanas, *KIC* turpina darboties, izmantojot vietējo pārstāvniecību tīklu un trešo pušu aģentus. Tomēr līgumiskās vienošanās ar vietējām pārstāvniecībām un trešo pušu aģentiem tagad organizē *KPS*. *KPS* ir akciju sabiedrība. Tā ir dibināta Honkongā. Kompānijas dalībniekiem katram pieder viena daļa. *KPS* darbojas atbilstoši dalībnieku līguma noteikumiem. Pašreizējie *KPS* dalībnieki ir 9 *Kaplan* koledžas (ieskaitot *UYIPC*) – tādējādi *KIC* netieši pieder tikai zem 94 % *KPS*, atlikumam [oriģ. 10. lpp.] netieši piederot *University of York*, pateicoties tās kontrolpaketei *UYIPC*. *KPS* nesniedz pakalpojumus tiem, kas nav ISG dalībnieki, izņemot, tas tomēr sniedz aģenta un pārstāvniecības pakalpojumus *Kaplan* piederošajam *North American Pathway* uzņēmumam. Dalībnieku līgums tika mainīts 2015./2016. gadā, lai varētu pievienoties *UYIPC*, lai gan tā kontrolpakete pieder *University of York*.
- 31 Kopš 2014. gada gan pārstāvniecību tīkls, gan neatkarīgie aģenti ir slēguši līgumus ar un snieguši savus piesaistīšanas pakalpojumus *KPS* Honkongā. *KPS* ir uzņēmis pienākumus, ko iepriekš veica *KIC* Londonā, un tas arī centralizē dažas funkcijas, ko iepriekš veica katra no pārstāvniecībām. *KPS* ir atbildīgs arī par pārstāvniecību tīkla vadīšanu visā pasaulē. Kopš 2014. gada pārstāvniecību tīkls ir izpleties un starp *KPS* un pārstāvniecībām noris palielināta aktivitāte, pārstāvniecībām tagad fokusējoties uz aģentu ikdienas vadību. Tāpēc pastāv trīs veidu *KPS* pakalpojumu sniegšana *KIC*, kas ir šī strīda pamatā: pirmais, pakalpojumi, ko *KPS* saņem no aģentiem, otrs, pakalpojumi, ko *KPS* saņem no pārstāvniecībām un visbeidzot pakalpojumi, kas saistīti ar tādām lietām kā atbilstība, kopā ar citām iepriekš apskatītām aktivitātēm kā, piemēram, aģentu atbalstīšana, ko *KPS* pats sniedz *KIC*.
- 32 *KPS* ir arī atbildīgs par aģentu vadību Austrumu un Dienvidaustrumu Āzijā. *KPS* nodrošina aģentu pakalpojumu centru, kas ir ģeogrāfiski tuvu un tajā pašā laikā joslā kā starptautisko koledžu lielākie piesaistes tirgi.

- 33 Netiek apstrīdēts, ka *KPS* nodibināšanai Honkongā bija pamatoti komerciāli iemesli. Netiek apgalvots, ka *KPS* ir mākslīga organizācija un nav nekādas norādes no Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm, ka *KPS* dibināšana radītu ļaunprātīgu tiesību izmantošanu.
- 34 *KIC* valsts tiesā ir liecinājis, ka *Kaplan International Colleges* nemēģinātu saņemt piesaistīšanas pakalpojumus no cita uzņēmuma, kas nebūtu *KPS*, pat, ja *KIC* nepienāktos atbrīvojums no PVN par tam sniegtajiem *KPS* pakalpojumiem. **[oriģ. 11. lpp.]**
- 35 Katra no *Kaplan* koledžām arī veido daļu no PVN grupas, izņemot *UYIPC*. Tā kā *UYIPC* nebija *KIC* meitas uzņēmums, kas tam piederētu pilnīgi vai kura lielākais īpašnieks *KIC* būtu, tas nevarēja ietilpt PVN grupā reģistrācijas brīdī.
- 36 Katrs aģents piedāda rēķinus *KPS* tieši. *KPS* tad maksā katram aģentam. Lai gan *KIC* ir PVN grupas, kurā *Kaplan* koledžas ir dalībnieces, praksē *KPS* piedāda rēķinus katrai koledžai atsevišķi par aģentiem pienākošos naudu par pakalpojumiem, kas sniegti attiecīgajai *Kaplan* koledžai. *KPS* piedāda rēķinus katrai *Kaplan* koledžai gan par saviem pakalpojumiem (piemēram, atbilstību) un no pārstāvniecībām saņemtajiem, balstoties uz šai koledžai piesaistīto studentu skaitu. *KPS* aprēķina maksājumus, apvienojot izmaksas un tad sadalot tās, balstoties uz studentu skaita. Tad tas piedāda rēķinu katrai *Kaplan* koledžai atsevišķi. Aģentu mārketinga izdevumi tiek pārvaldīti tāpat. Taču, aģenta komisijas maksas ir tieši attiecināmas uz individuāliem studentiem un tiek piedādītas galamērķa koledžai par studentu.
- 37 PVN nav jāmaksā par pakalpojumiem, ko *KPS* snieguši aģenti, no pārstāvniecībām *KPS* un no *KPS* paša. *KIC* apgalvo, ka pakalpojumu sniegšana starp *KPS* un *KIC* ir atbrīvota no nodokļiem, piemērojot ISG atbrīvojumu no nodokļiem Galvenās PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā. Tādējādi, lai gan *KPS* dibināšanai Honkongā pastāvēja komerciāli iemesli, *KPS* izveide izraisīja arī to, ka (ja *KIC* ir taisnība, ka tam ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par *KPS* saņemtajiem pakalpojumiem) par iepriekš aģentu un pārstāvniecību tieši sniegtajiem pakalpojumiem *KIC* ir PVN ietaupījums. Tomēr, kā minēts iepriekš, netiek apgalvots, ka *KPS* ir mākslīga organizācija un nav nekādas norādes no Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm, ka *KPS* dibināšana radītu ļaunprātīgu tiesību izmantošanu.
- 38 Pievēršoties jautājumiem, netiek apstrīdēts, ka *KPS* nodrošina tā dalībniekus, *Kaplan* koledžas, ar pakalpojumiem, kas tieši nepieciešami to darbību, kas atbrīvotas no nodokļiem, veikšanai. Netiek arī apstrīdēts tas, ka rēķinu piedādīšanas metode, ko pieņēmis *KPS*, nodrošina precīzu katra dalībnieka kopējo izdevumu daļas kompensāciju. **[oriģ. 12. lpp.]**
- 39 Četri galvenie jautājumi, kas nav atrisināti:

- (a) Vai atbrīvojums no PVN par pakalpojumiem, ko ISG sniegusi saviem dalībniekiem, ir vai nav piemērojams tad, ja ISG ir dibināta un ir rezidente valstī, kas nav Apvienotā Karaliste;
- (b) Veids, kādā valsts tiesai būtu jāvērtē, vai šāds atbrīvojums attiecīgajā gadījumā varētu novest pie konkurences izkropļojuma;
- (c) Vai ISG sniegtajiem pakalpojumiem šajā gadījumā var tikt piemērots atbrīvojums no nodokļa, ja ISG ir no tās dalībniekiem atsevišķs nodokļu maksātājs, bet dalībnieki ir daļa no vienas un tās pašas uzņēmuma grupas un tāpēc saistīti viens ar otru, neatkarīgi no to dalības ISG;
- (d) Vai atbrīvojumu no nodokļiem var piemērot, ja visi ISG dalībnieki ir arī PVN grupas dalībnieki un līdz ar to veido tikai vienu nodokļa maksātāju, un ja viens nodokļu maksātājs Galvenās PVN direktīvas izpratnē nav ISG dalībnieks.

Apelācijas sūdzības iesniedzēja argumentu izklāsts

- 40 *KIC* uzskata, ka 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais izmaksu sadales grupu atbrīvojums no nodokļiem var tikt piemērots pārrobežu lietās. Tas var tikt piemērots gan gadījumos, kad ISG ir reģistrēta vienā ES dalībvalstī un dalībnieki reģistrēti citā ES dalībvalstī, vai patiešām vairākās dalībvalstīs. Tas var arī tikt piemērots (kā *KIC* gadījumā), ja ISG ir reģistrēta valstī, kas nav ES dalībvalsts un dalībnieki ir reģistrēti ES dalībvalstī (vai vairāk nekā vienā ES dalībvalstī). Šim uzskatam pamatojums atrodams Eiropas Komisijas PVN Komitejas darba dokumentos 450, 654, 856 un 883.
- 41 Lai gan ģenerālvokāte Juliana Kokote [*Juliane Kokott*] paudusi viedokli lietā C-605/15 *Aviva* un lietā C-326/15 *DNB Banka*, ka 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļiem varēja tikt piemērots vienīgi tad, ja gan ISG, gan tās dalībnieki atradās vienā un tajā pašā ES dalībvalstī, Tiesa abās lietās šo viedokli neapstiprināja. Kā pati pieredzējusi ģenerālvokāte [oriģ. 13. lpp.] atzina, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumā nav ierobežojuma, kas noteiktu, ka ISG un tās dalībniekiem jābūt reģistrētiem vienā dalībvalstī – turpretī citi Galvenās PVN Direktīvas noteikumi, kuriem ir ierobežota teritoriāla darbības joma (tādi kā 11. pants), savā formulējumā to īpaši norāda.
- 42 Attiecināt atbrīvojumu no nodokļiem tikai uz ISG un dalībniekiem, kas visi reģistrēti vienā un tajā pašā dalībvalstī, būtu pretēji pamatbrīvībām (attiecībā uz pārrobežu pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm). Tas būtu arī pretrunā atbrīvojuma no nodokļiem mērķim (gan attiecībā uz pārrobežu pakalpojumu sniegšanu, kur iesaistītas ISG, kas reģistrētas dalībvalstīs un trešajās valstīs), kas bija nodrošināt, lai ISG sniegti pakalpojumi netiek aplikti ar PVN, ja šo pakalpojumu sniegšana tieši sekmē tās dalībnieku vispārējās interesēs veikto

darbību veikšanu (skatīt Tiesas spriedumu(s) *Aviva* lietā 28.–29. punktā un *DNB Banka* lietā 33.–34. punktā).

- 43 Piešķirot atbrīvojumu no nodokļa pakalpojumiem, ko trešajā valstī reģistrēta ISG sniedz dalībniekiem dalībvalstī, netiks radītas grūtības konkurences izkropļojuma novērtēšanai. Tiesa jau ir nospriedusi lietā C-8/01 *Taksatorringen*, ka izkropļojums vērtējams alternatīvu pakalpojumu sniedzēju līmenī ISG dalībniekiem un nevar pastāvēt, ja, neskatoties uz jebkādu aplikšanu ar nodokļiem vai atbrīvošanu no tiem, ISG ir pārliecināts par tā dalībnieku klientūras saglabāšanu. Saistībā ar šo, izkropļojums ir jānovērtē, ņemot vērā iespēju, ka dalībnieki varētu iegādāties alternatīvus pakalpojumus savā reģistrācijas dalībvalstī. Pat, ja izkropļojums novērtējams, skatoties uz atbrīvojuma no nodokļiem sekām uz līdzīgu pakalpojumu saņēmējiem, kas nav ISG dalībnieki, izkropļojums nevar notikt, ja šie saņēmēji var vai nu pieteikties dalībai ISG vai pievienoties vai izveidot citu ISG, vai gūt jebkādu citu labumu PVN jomā, kā, piemēram, galvenajai pārvaldei sniegtot pakalpojumus filiālēm. Šis jautājums atkal ir vērtējams, ņemot vērā tirgu dalībnieku dalībvalstī.
- 44 Attiecībā uz prasību, ka ISG jābūt “neatkarīgai personu grupai”, *KIC* apgalvo, ka tas nozīmē, ka ISG ir jābūt nodokļu maksātājam, kas ir atsevišķs no tā dalībniekiem. Dalībnieki var būt saistīti cits ar citu ar finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm [oriģ. 14. lpp.]. Šī interpretācija ir vajadzīga četru iemeslu dēļ. Pirmkārt, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējums angļu, franču, spāņu un vācu valodas versijās skaidri nosaka, ka tā ir grupa, kam jābūt neatkarīgai un nevis kā personām. Otrkārt, šī interpretācija atbilst iepriekšējai Tiesas judikatūrai. Ne *Aviva* lietā, ne *DNB Banka* lietā, kas katra attiecās uz ISG, kuru dalībnieki bija atlasīti tikai no vienas uzņēmuma grupas, ne Tiesa, ne ģenerāladvokāte J. Kokote neuzskatīja, ka apstākļi “neatkarīga personu grupa” prasītu, lai ISG dalībnieki būtu pilnīgi nesaistīti viens ar otru, kā arī ar pašu ISG. Treškārt, prasīt, lai ISG dalībnieki būtu neatkarīgi viens no otra, kā arī no pašas ISG, nav šī atbrīvojuma mērķis. Atbrīvojuma mērķis ir izpildīts, pat, ja ISG dalībnieki visi ir vienas un tās pašas uzņēmuma grupas dalībnieki, kur dalībniekiem vajag apvienot savus resursus, lai iegādātos iepriekš iegādātas preces un pakalpojumus — un ISG sniegtot šos pakalpojumus, tiek tieši veicināta darbību veikšana tās dalībnieku sabiedrības interesēs. Ceturtkārt, tas novestu pie praktiskām problēmām noteikt neatkarības līmeni, kas vajadzīgs starp ISG dalībniekiem, lai varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļiem. Lai novērstu šīs praktiskās problēmas, pašos tiesību aktos būtu noteikti ietvertas noteiktas prasības attiecībā uz pieļaujamo attiecību apjomu starp ISG dalībniekiem, ja šāds nosacījums būtu bijis paredzēts.
- 45 *KIC* uzskata, ka atbrīvojums no nodokļiem saglabājas, pat, ja ISG dalībnieki ir vienas PVN grupas dalībnieki un tāpēc viens nodokļu maksātājs. Lai gan ISG pati ir no dalībniekiem atsevišķs nodokļu maksātājs, dalībniekiem pašiem nemaz nav jābūt nodokļu maksātājiem, kā tas ir skaidri saprotams no 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējuma. Tāpēc viss, kas vajadzīgs, lai ISG būtu “neatkarīga

personu grupa”, ir tas, ka divām vai vairākām fiziskām vai juridiskām personām jābūt ISG dalībniecēm. Atkal, tas atbilst atbrīvojuma no nodokļiem mērķim.

- 46 Fakts, ka valsts tiesībās viens nodokļu maksātājs, kuram tika sniegti pakalpojumi, bija *KIC*, kas pats nebija ISG dalībnieks, ir mazsvarīgs ES atbrīvojuma no nodokļiem piemērošanā saskaņā ar 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Tā ir Apvienotā Karaliste, kas ir izvēlējusies ieviest PVN grupas, izmantojot fikciju, ka pakalpojumus saņēmis un sniedzis pārstāvis **[oriģ. 15. lpp.]**, lai gan tos faktiski izmanto *Kaplan* koledžas. Un tā ir Apvienotā Karaliste, kas šo problēmu risinājusi, VATA 43. panta 1.AA punktā atzīstot, ka juridiskā fikcija, kas radīta ar PVN grupām, var tikt atcelta, ja to pieprasa citi Apvienotās Karalistes PVN tiesību aktu noteikumi.

HMRC argumentu izklāsts

- 47 Divos ģenerālvokāta secinājumos lietā C-326/15 *DNB Banka* un lietā C-605/15 *Aviva* ir tieši risināts jautājums par to, vai ISG atbrīvojums no nodokļa var tikt piemērots pārrobežu scenārija gadījumā. Ģenerālvokāta secinājumos *Aviva* lietā ir sniegts detalizēts novērtējums par to, kāpēc atbrīvojums no nodokļa būtu interpretējams tā, lai tas netiktu piemērots pārrobežu darījumiem starp ISG, kas neatrodas tajā pašā dalībvalstī kā to dalībnieki (vai daži no tiem), un, papildus tam, kāpēc atbrīvojuma no nodokļiem piemērošana ārpus ES ir vēl mazāk iespējama. *HMRC* pamatojas uz secinājumu *Aviva* lietas 36.–67. punktā un *DNB Banka* lietas 47. punktā. Ir svarīgi atzīt, ka Ģenerālvokāta secinājums *Aviva* lietā tika pieņemts pretēji faktiskā scenārija kontekstam gan *Aviva*, gan *DNB Banka* lietā.
- 48 *HMRC* uzskata, ka šī lieta grafiski ilustrē saspīlējumu starp 11. panta noteikumiem, kas pieļauj PVN grupas, un kas pieļauj uzņēmumu grupas, kas ir cieši saistītas kopā, uzskatīt par vienu nodokļu maksātāju PVN nolūkos, un ISG atbrīvojuma no nodokļiem noteikumiem. PVN grupā esošās sabiedrības šajā gadījumā ir daļa no uzņēmuma grupas. Šādai grupai, kas importēja pakalpojumus no tāda Honkongas uzņēmuma kā *KPS*, būtu jāmaksā PVN par šiem pakalpojumiem apgrieztās maksāšanas rezultātā. Šāds uzņēmums, pat, ja tas būtu tajā pašā uzņēmuma grupā kā *KPS*, nevarētu pievienoties PVN grupai, un noteikumi, kas faktiski ignorē darījumus starp tās pašas grupas dalībniekiem, jo tie ir viens un tas pats nodokļu maksātājs, nebūtu piemērojami. Padarot *KPS* par ISG, apgrieztā maksāšana tiek pilnīgi novērsta apstākļos, kad pakalpojumi tiek sniegti starp uzņēmumiem vienas un tās pašas uzņēmuma grupas ietvaros. **[oriģ. 16. lpp.]**
- 49 Šī pretruna ir pieminēta ģenerālvokāta secinājumu 46.–49. punktā *Aviva* lietā un *HMRC* uzskata, ka to spilgti ilustrē šīs lietas fakti.
- 50 Saistībā ar konkurences izkropļojumu, Tiesa jau ir norādījusi, ka jautājums par to, vai atbrīvojums no nodokļiem varētu izraisīt konkurences izkropļojumus, jārisina, analizējot to, vai tā ir paša atbrīvojuma no nodokļiem piešķiršana, kas rada reālu šāda izkropļojuma iespēju. Jautājumi šajā gadījumā, ja ISG atbrīvojums vispār ir

piemērojams, ir par to, kā šis kritērijs būtu jāpiemēro gadījumam, kad ISG uzņēmums atrodas Honkongā, bet grupas dalībnieki ir Apvienotajā Karalistē. *KIC* uzskata, ka to var atrisināt, vienkārši atsaucoties uz to, vai grupas dalībnieki meklētu šos pakalpojumus citur pat tad, ja atbrīvojuma no nodokļiem nepastāvētu. Nav iemesla pieņemt šādu šauru pieeju. Analīze būtu veicama valsts līmenī saistībā ar pakalpojumu sniedzējiem, kas sniedz līdzīga veida pakalpojumus (skat. spriedumu lietā C-288/07 *Isle of Wight Council*, skat. arī ģenerālvokāta secinājumus lietā C-8/01 *Taksatorringen* 123. punktu). Ģenerālvokātes secinājumu *Aviva* lietā 50. un turpmākajos punktos, viņa atsaucas uz daudzām grūtībām, pieņemot šo pieeju, ja ISG atrodas ārpus ES.

- 51 Trešais jautājums ir par to, vai ISG atbrīvojums no nodokļiem var tikt piemērots grupām, kas jau ir izveidotas kā uzņēmuma grupas dalībnieki, un kuras tāpēc ir saistītas ar ekonomiskām, finansiālām un organizatoriskām saitēm. Atbrīvojuma no nodokļiem iemesls ir izvairīties no konkurences izkropļojuma, ar ko saskaras neatkarīgi uzņēmumi, kad, iespējams to lieluma dēļ, viņi nespēj saņemt pakalpojumus no iekšējiem resursiem un tā vietā ir spiesti meklēt tos atvērtajā tirgū. Šādi tirgotāji cieš no PVN sloga par šiem pakalpojumiem, kad tie ir iesaistīti darbībās, kas atbrīvotas no nodokļa, taču tiek atbrīvoti no šī sloga, ja tie sadarbojas ar citiem un izveido struktūru, lai sniegtu šādus pakalpojumus dalībniekiem, nesaņemot peļņu. *HMRC* uzskata, ka atbrīvojuma no nodokļa piemērošana personām, kas jau izveidotas kā grupa, nepārprotami pārsniedz šo mērķi un neietilpst atbrīvojuma no nodokļiem piemērošanas jomā. **[oriģ. 17. lpp.]**
- 52 Ceturtais jautājums ir tāds, ka dažos laika periodos, kas vērtēti šajā lietā, bija tikai viens nodokļu maksātājs, kuram *KPS* sniedza pakalpojumus. Tāpēc pakalpojumi netika sniegti grupas dalībniekiem, bet gan vienai personai. Tas neietilpst atbrīvošanas no nodokļiem jomā, kas prasa, lai pakalpojumi tiktu sniegti dalībniekiem. Turklāt *KIC*, kas bija vienīgais nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, kuram tika sniegti pakalpojumi, pats nebija ISG dalībnieks. Arī šī iemesla dēļ atbrīvojums no nodokļiem nevar tikt piemērots.

Attiecīgā judikatūra

- 53 Tiesai līdz šim nav bijusi iespēja izskaidrot ISG atbrīvojuma no nodokļiem teritoriālo piemērošanas jomu vai līdz ar to pievērsties tam, lai pareizi piemērotu prasību, ka atbrīvojums no nodokļiem nedrīkst radīt konkurences izkropļojumu pārrobežu pakalpojumu sniegšanas gadījumā, ja ISG ir reģistrēta ārpus ES. Ģenerālvokāte lietā C-326/15 *DNB Banka* un lietā C--605/15 *Aviva*, atbildot uz jautājumiem saistībā ar konkurences izkropļojuma nozīmi ISG atbrīvojumā no nodokļiem ietvaros, izvērtēja ISG atbrīvojuma no nodokļiem teritoriālo darbības jomu, taču Tiesa izvirzītos jautājumus savā spriedumā(os) neskatīja, jo nebija vajadzības to darīt. Konkurences izkropļojuma jautājumu Tiesa iepriekš skatījusi lietā C-8/01 *Taksatorringen*, kā arī to darījusi ģenerālvokāte *Aviva* lietā.

FTT rīkojums

- 54 2019. gada 15. un 16. janvārī tiesas sēdē izskatījusi apelācijas tiesvedībā uzdotos jautājumus, *First-tier Tribunal* nolēma, ka apelācijas sūdzības ir balstīta uz vairākiem jautājumiem saistībā ar ISG atbrīvojuma no nodokļiem interpretāciju un ka ir jāiesniedz Tiesā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai saņemtu atbildi uz sekojošiem jautājumiem.

Iesniegtie jautājumi

1. Kāda ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa teritoriālā piemērošanas joma? It īpaši, (i) vai tas attiecas uz ISG, kas ir reģistrēta [oriģ. 18. lpp.] dalībvalstī, kas nav ISG dalībnieku dalībvalsts vai dalībvalstis? Un, ja tā, (ii) vai tas attiecas arī uz ISG, kas reģistrēta ārpus ES?
2. Ja ISG atbrīvojums no nodokļa principā ir pieejams uzņēmumam, kas reģistrēts no viena vai vairākiem ISG dalībniekiem atšķirīgā dalībvalstī, un arī ISG, kas reģistrēta ārpus ES, kā būtu jāpiemēro kritērijs, saskaņā ar kuru atbrīvojumam no nodokļa nebūtu jāizraisa konkurences izkropļojums? Konkrēti,
 - (a) Vai tas attiecas uz potenciālu izkropļojumu, kas ietekmē citus līdzīgu pakalpojumu saņēmējus, kas nav ISG dalībnieki, vai tas attiecas tikai uz potenciālu izkropļojumu, kas ietekmē potenciālus alternatīvus pakalpojumu sniedzējus, kas sniedz pakalpojumus ISG dalībniekiem?
 - (b) Ja tas attiecas tikai uz citiem saņēmējiem, vai var būt patiesa izkropļojuma iespēja, ja citi saņēmēji, kas nav ISG dalībnieki, var vai nu lūgt pievienotos attiecīgajai ISG, vai arī izveidot paši savu ISG, lai saņemtu līdzīgus pakalpojumus vai iegūtu līdzvērtīgus PVN ietaupījumus ar citām metodēm (piemēram, izveidojot filiāli dalībvalstī vai attiecīgajā trešajā valstī) [?]
 - (c) Ja tas attiecas tikai uz citiem pakalpojumu sniedzējiem, vai patiesā izkropļojuma iespēja ir jāizvērtē, nosakot, vai ISG ir pārliecināta par tās dalībnieku klientūras saglabāšanu, neatkarīgi no iespējas iegūt atbrīvojumu no PVN – un tāpēc jāizvērtē, atsaucoties uz piekļuvi alternatīviem pakalpojumu sniedzējiem valsts tirgū, kurā ISG dalībnieki ir reģistrēti? Ja tā, vai ir svarīgi, vai ISG ir pārliecināta par savu dalībnieku klientūras saglabāšanu, jo tie ir daļa no tās pašas uzņēmuma grupas[?]

- (d) Vai potenciālais izkropļojums ir jāizvērtē valsts līmenī saistībā ar alternatīviem pakalpojumu sniedzējiem trešajā valstī, kur ISG ir reģistrēta? [oriģ. 19. lpp.]
 - (e) Vai ES nodokļu iestādei, kas piemēro PVN Direktīvu, ir pierādīšanas slogs, lai konstatētu izkropļojuma iespējamību?
 - (f) Vai ES nodokļu iestādei ir nepieciešams lūgt īpašu eksperta novērtējumu par trešās valsts tirgu, kurā ISG ir reģistrēta?
 - (g) Vai patiesas izkropļojuma iespējamības esamība var tikt noteikta, identificējot komerciālo tirgu trešajā valstī?
3. Vai ISG atbrīvojums ir piemērojams šīs lietas apstākļos, kuros ISG dalībnieki ir savā starpā saistīti ar ekonomiskām, finansiālām un organizatoriskām attiecībām?
4. Vai ISG atbrīvojums piemērojams apstākļos, kad dalībnieki ir izveidojuši PVN grupu, kas ir viena ar nodokli apliekama persona? Vai atšķirība ir tad, ja *KIC*, pārstāvis, kuram (atbilstoši valsts likumam) pakalpojumi tiek sniegti, nav ISG dalībnieks? Un, apstiprinošas atbildes gadījumā, vai šī atšķirība ir novērsta ar valsts tiesību aktu, kurā ir paredzēts, ka pārstāvim ISG atbrīvojuma piemērošanas nolūkā piemīt ISG dalībnieku pazīmes un statuss?

2019. gada 29. janvāris