



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2018 m. gegužės 3 d.¹

Byla C-16/17

**TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal
prieš
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)*) (Mokesčių bylų arbitražo teismas
(Administracinio arbitražo centras), Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisė pridėtinės vertės mokesčio srityje – Pirkimo mokesčio atskaita – Paslaugų teikimo sąvoka – Bendrovės ekonominės veiklos bendrų išlaidų paskirstymas akcininkams“

I. Įvadas

1. Žinoma praktika, kai bendrovė ir jos akcininkai paslaugomis keičiasi ne tik pagal bendrovės vidaus santykius, bet ir pagal su jais nesusijusius atskirus teisinius santykius.
2. Teisingumo Teismas jau kelis kartus nagrinėjo tokios praktikos poveikį PVM sistemai².
3. Nagrinėdamas šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas turės galimybę ištirti įmonių grupės bendrų išlaidų paskirstymo savo nariams poveikį teisei į pirkimo mokesčio atskaitą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³ (toliau – PVM direktyva). Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46) ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495).

³ OL L 347, 2006, p. 1.

5. PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6. Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos PVM direktyvos 44 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui vieta yra jo verslo įsisteigimo vieta. Pagal 44 straipsnio antrą sakinį, jei paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, šių paslaugų teikimo vieta yra nuolatinio padalinio vieta.

7. Šios nuostatos įgyvendinimo priemonės nustatytos nuo 2011 m. liepos 1 d. galiojančiame 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės⁴. Jo 10 straipsnyje sukonkretinta verslo įsisteigimo vietos sąvoka, o 11 straipsnyje – nuolatinio padalinio sąvoka.

B. Nacionalinė teisė

8. Nurodytų PVM direktyvos nuostatų reikalavimus Portugalijos teisės aktų leidėjas perkėlė į nacionalinę teisę.

9. *Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas* (Juridinių asmenų registro įstatymas, toliau – RNPC įstatymas) reglamentuojamas juridinių asmenų įregistravimas į *Registo Nacional de Pessoas Coletivas* (Juridinių asmenų registras, toliau – RNPC).

10. Pagal RNPC įstatymo 4 straipsnio 1 dalies a ir b punktus šiame registre registruojami tiek pagal Portugalijos arba užsienio teisę įsteigti juridiniai asmenys, tiek pagal tarptautinę arba kitos valstybės teisę įsteigtų juridinių asmenų atstovybės, paprastai vykdančios veiklą Portugalijoje.

11. RNPC įstatymo 13 straipsnyje nustatyta, kad kiekvienam RNPC įregistruotam juridiniam asmeniui suteikiamas *Person einen Número de Identificação de Pessoa Coletiva* (toliau – juridinio asmens kodas) ir reglamentuojama jo suteikimo tvarka.

III. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

12. *TGE Gas Engineering GmbH* (toliau – *TGE Bonn*) – pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė, kurios buveinė yra Bonoje. 2009 m. kovo 3 d. konkrečiam (akcijų įsigijimo) sandoriui vykdyti Portugalijoje jai buvo suteiktas juridinio asmens kodas 980 410 878, kaip subjektui nerezidentui, neturinčiam nuolatinio padalinio.

13. Pareiškėja pagrindinėje byloje yra bendrovė *TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal* – bendrovės *TGE Bonn* filialas Portugalijoje (toliau – *TGE Portugal*). 2009 m. balandžio 7 d. Portugalijoje jai buvo suteiktas juridinio asmens kodas 980 412 463, kaip subjektui nerezidentui, turinčiam nuolatinį padalinį.

⁴ OL L 77, 2011, p. 1.

14. 2009 m. balandžio 17 d. *TGE Bonn* ir bendrovė *Somague Engenharia SA* (toliau – *Somague*) įsteigė ekonominių interesų grupę (*Agrupamento Complementar de Empresas*) *Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE* (toliau – grupė).

15. Bendrovės steigimo sutartyje numatyti akcininkų įnašai į grupę: *Somague* – 85 %, *TGE Bonn* – 15 %. Nukrypstant nuo to, grupės vidaus susitarime nustatyta, kad *TGE Bonn* tenka 64,29 % grupės veiklos rezultatų ir išlaidų, *Somague* – 35,71 %.

16. Steigdama grupę *TGE Bonn* naudojo jai suteiktą juridinio asmens kodą 980 410 878, kaip subjektui nerezidentui, neturinčiam nuolatinio padalinio, o ne *TGE Portugal* suteiktą juridinio kodą numerį.

17. Grupė yra sudariusi sutartį su Portugalijos elektros energijos bendrove *Redes Energéticas Nacionais* (toliau – REN) ir jos užsakymu įgyvendina gamtinių suskystintų dujų terminalo Sines plėtros projektą.

18. 2009 m. gegužės 4 d. grupė su *TGE Portugal* sudarė subrangos sutartį. Panaši sutartis buvo sudaryta ir su *Somague*.

19. Pagal šias sutartis *TGE Portugal* ir *Somague* tiekė prekes ir teikė paslaugas kaip grupės subrangovės. Pagal grupės ir *TGE Portugal* subrangos sutarties sąlygą („Full back-to-back general principle“) grupė visus šiuos prekių tiekimus ir kitas paslaugas, kurias jai suteikė *TGE Portugal*, įtraukdavo į sąskaitas faktūras, išrašomas REN kaip užsakovei.

20. Grupė 64,29 % savo ekonominės veiklos išlaidų įtraukdavo į sąskaitas faktūras, kurias ji išrašydavo *TGE Portugal*, ir šiuo tikslu naudojo *TGE Portugal* suteiktą juridinio asmens kodą. Į sąskaitas faktūras *Somague* grupė įtraukė 35,71 % išlaidų. Sąskaitos faktūros būdavo išrašomos tik siekiant paskirstyti grupės išlaidas akcininkėms. Taigi išlaidos būdavo paskirstomos pagal akcininkų vidaus susitarimą dėl grupės finansinių įsipareigojimų vykdymo. Vis dėlto grupė sąskaitose faktūrose nurodydavo PVM ir jį sumokėdavo, o Portugalijos mokesčių administratorius dėl to niekada neprieštaravo.

21. Atitinkamai *TGE Portugal* šiose sąskaitose faktūrose nurodytą pirkimo PVM atskaitė.

22. *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, toliau – ATA) atliko 2009, 2010 ir 2011 m. mokestinių laikotarpių *TGE Portugal* mokesčių patikrinimą ir surašė patikrinimo aktą. Jame ATA konstatavo, kad *TGE Portugal* ir *TGE Bonn* dėl skirtingų juridinio asmens kodų laikytinos skirtingais teisiniais subjektais. ATA teigimu, kadangi grupės akcininkė yra *TGE Bonn*, o ne *TGE Portugal*, grupė savo išlaidas į sąskaitas faktūras *TGE Portugal* įtraukdavo neteisėtai. Tad ir *TGE Portugal* padaryta pirkimo mokesčio, susijusio su šiomis išlaidomis, atskaita buvo neteisėta.

23. Remdamasi šiomis išvadomis, ATA priėmė sprendimus, kuriuose nustatė *TGE Portugal* mokėtiną PVM ir delspinigius. 2014 m. kovo 28 d. *TGE Portugal* dėl šių sprendimų, susijusių su 2010 ir 2011 m. mokestiniais laikotarpiais, pateikė administracinį skundą, ATA jį atmetė.

24. 2014 m. rugsėjo 19 d. *TGE Portugal* padavė skundą dėl administracinio skundo atmetimo; jai įteiktas 2015 m. rugsėjo 25 d. sprendimas, kuriuo skundas taip pat buvo atmestas.

25. 2015 m. gruodžio 22 d. *TGE Portugal* dėl to pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

26. 2016 m. birželio 29 d. arbitražo nutartimi, gauta 2017 m. sausio 16 d., *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių bylų arbitražo teismas, Portugalija) pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos (Direktyva 2006/112) 44, 45 straipsniai, 132 straipsnio 1 dalies f punktas, 167, 168, 169, 178, 179, 192a, 193, 194 ir 196 straipsniai, Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 10 ir 11 straipsniai, taip pat neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, kad Portugalijos mokesčių administratorius atsisakytų suteikti teisę į PVM atskaitą pagal Vokietijos teisę įsteigtos įmonės filialui, kurio situacija apibūdintina taip:

- Vokietijos bendrovei Portugalijoje suteiktas mokesčių mokėtojo kodas, kaip subjektui nerezidentui, neturinčiam nuolatinio padalinio, kad galėtų įvykdyti tam tikrą sandorį, konkrečiai, „įsigyti akcijų“,
- vėliau Portugalijoje buvo įregistruotas šios Vokietijos bendrovės filialas, kuriam, kaip nuolatiniam šios bendrovės padalinii, suteiktas atskiras mokesčių mokėtojo kodas,
- dar vėliau Vokietijos bendrovė, naudodama pirmąjį mokesčių mokėtojo kodą, sudarė su kita įmone sutartį dėl ekonominių interesų grupės (EIG) įsteigimo, siekdama Portugalijoje vykdyti rangos sutartį,
- paskui filialas, naudodamas savo mokesčių mokėtojo kodą, sudarė su EIG subrangos sutartį, kurioje numatytas padalinio ir EIG tarpusavio paslaugų teikimas ir sutarta, kad EIG išrašys subrangovams pagal sutartas proporcijas sąskaitas faktūras už patirtas išlaidas,
- debetiniuose dokumentuose, kuriuos filialui išrašė dėl išlaidų, EIG nurodė mokesčių mokėtojo kodą ir apskaičiavo PVM,
- filialas atskaitė pagal debetinius dokumentus sumokėtą PVM,
- EIG vykdomi sandoriai (pagal subrangos sutartį) – tai filialo ir kitos EIG priklausančios įmonės sudaromi sandoriai, dėl kurių ši įmonė išrašydavo sąskaitas faktūras EIG nurodydama visas pajamas, dėl kurių ji išrašydavo sąskaitas faktūras darbų užsakovui?“

27. Teisingumo Teismo prašymu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – kaip ir pareiškėja pagrindinėje byloje – papildomai nurodė, kad grupės sąskaitomis faktūromis tik buvo siekiama jos ekonominės veiklos bendras išlaidas paskirstyti akcininkėms.

28. Procese Teisingumo Teisme *TGE Portugal*, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir jų atstovai dalyvavo 2018 m. kovo 19 d. teismo posėdyje.

V. Vertinimas

A. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teisė jį pateikti

29. Kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių bylų arbitražo teismas) yra valstybės narės teismas pagal SESV 267 straipsnį, tad turi teisę Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą⁵.

⁵ 2014 m. birželio 12 d. Sprendimas *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23–34 punktai).

B. Prejudicinio klausimo aiškinimas

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausime remiasi skirtingais juridinio asmens kodais, kurie buvo suteikti *TGE Bonn* ir *TGE Portugal* ir naudoti siejant su grupe, konkrečiai *TGE Bonn* juridinio asmens kodas – sudarant sutartį dėl grupės steigimo, *TGE Portugal* juridinio asmens kodas – su grupe sudarant subrangos sutartį.

31. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar *TGE Bonn* arba *TGE Portugal* turi teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, kai grupė savo bendras išlaidas įtraukia į sąskaitas faktūras *TGE Portugal* ir jose nurodo PVM. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar tokiu kaip šis atveju įvykdytos PVM atskaitos sąlygos.

C. Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą

32. Teisės į pirkimo mokesčio atskaitą sąlygos nustatytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte: teisę atskaityti ankstesniame sandorio etape mokėtiną arba sumokėtą PVM turi apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes arba teikė paslaugas, kurias jis naudojo savo ekonominei veiklai vykdyti.

33. Šiuo atveju nesiginčijama dėl to, kad grupė sumokėjo PVM, kuri nurodė sąskaitose faktūrose *TGE Portugal*. Taip pat nekyla abejonų dėl to, kad grupė iš esmės yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

34. Vis dėlto neaišku, ar *TGE Portugal* yra paslaugų, kurių išlaidos turi būti sumokamos, gavėja.

1. Apmokestinamasis asmuo – paslaugų gavėjas

35. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį teisę į PVM atskaitą turi tik apmokestinamasis asmuo. Todėl paslaugų gavėjas turi būti apmokestinamasis asmuo pagal šią direktyvą.

36. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą.

37. Bendrovės ir jos kitoje valstybėje narėje įsteigto filialo santykių klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad filialas nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos, nes neprisiima savo ekonominės veiklos ekonominės rizikos, visų pirma dėl to, kad neturi negrąžintinai perduoto kapitalo⁶. Ekonominė rizika tenka tik bendrovei, kuriai priklauso filialas.

38. Nors Sąjungos teisėje vartojama apmokestinamojo asmens sąvoka aiškintina autonomiškai ir vienodai⁷, todėl apima ne tik fizinius ir juridinius asmenis, bet ir teisinio subjektiškumo neturinčius subjektus⁸, bendrovė ir jos kitoje valstybėje narėje įsteigtas padalinys yra vienas ir tas pats teisinis subjektas, kuriame nėra dviejų savarankiškų apmokestinamųjų asmenų⁹.

39. Remiantis šiuo kriterijumi, pagal PVM direktyvą *TGE Bonn* ir *TGE Portugal* yra vienas apmokestinamasis asmuo (toliau – TGE).

6 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 33–37 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 ir 26 punktai).

7 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23 punktas).

8 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 8 punktas).

9 Generalinio advokato P. Léger išvada byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 38 punktas).

40. Šios išvados visiškai nekeičia aplinkybė, kad *TGE Bonn* ir *TGE Portugal* turi skirtingus juridinio asmens kodus ir steigiant grupę buvo naudotas *TGE Bonn* juridinio asmens kodas, o dėl išlaidų paskirstymo išrašomose sąskaitose faktūrose nurodomas *TGE Portugal* juridinio asmens kodas.

2. Paslaugų teikimo buvimas

41. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikalaujama, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas (prekių tiekimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnį arba paslaugų teikimas pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį) būtų atliekamas teisę į PVM atskaitą turinčiam apmokestinamajam asmeniui.

42. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją paslauga yra apmokestinama tik tuomet, kai tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė¹⁰.

43. Tuo remiantis, paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė yra visa tai, kas kaip atlygis gaunama už suteiktą paslaugą, todėl paslaugų teikimas yra apmokestinamas tik tuomet, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys¹¹.

44. Taigi šiuo atveju grupė turėtų būti suteikusi konkrečią paslaugą TGE. Tik tuomet grupės į sąskaitas faktūras TGE įtrauktos ir TGE sumokėtos sumos būtų atlygis už paslaugų teikimą, už kurį iš tikrųjų mokėtinas PVM.

45. Vis dėlto, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir pareiškėja pagrindinėje byloje atsakymuose į Teisingumo Teismo prašymą suteikti informacijos, atitinkamos sumos yra grupės ekonominės veiklos bendros išlaidos. Sąskaitomis faktūromis tik buvo siekiama šias išlaidas perkelti TGE kaip akcininkei. Sumos nebuvo sumokėtos už kokią nors grupės paslaugą TGE, todėl nėra atlygio pobūdžio.

46. Taigi preziumuotina, kad šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui nebuvo suteikta konkrečių paslaugų. Į sąskaitas faktūras TGE įtrauktos ir jos sumokėtos sumos yra grupės bendros išlaidos, paskirstytos akcininkėms dėl jų pareigos dalyvauti paskirstant pelną ir padengiant nuostolius, o ne atlygis už konkrečią veiklą.

47. Šią išvadą patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas *Cibo Participations*. Jame Teisingumo Teismas nusprendė, kad dividendų mokėjimas yra ne atlygis už paslaugų teikimą, o tik akcijų turėjimo, taigi – akcininko padėties, rezultatas. Visų pirma paprastai dividendų mokėjimas preziumuoja paskirstytino pelno buvimą, taigi priklauso nuo bendrovės pajamų balanso¹². Šiuo atveju grupė nemoka dividendų, kitaip tariant, pelno dalių akcininkėms. Priešingai, akcininkės moka tam tikrą sumą grupei. Vis dėlto, kaip jau argumentavo mokesčių administratorius pagrindinėje byloje, tai yra grupės ekonominės veiklos bendros išlaidos. Galiausiai šis išlaidų padengimas tiksliai atspindi dividendų mokėjimą byloje *Cibo Participations*: grupės į sąskaitą faktūrą įtrauktos sumos dydis priklauso nuo jos pajamų situacijos, kaip ir išmokėtų dividendų dydis priklausė nuo bendrovių, kurių

10 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas), 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas), 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 punktas).

11 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13 punktas) ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas).

12 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 42 ir 43 punktai); turima omenyje dividendų mokėjimo priklausomumas nuo bendrovės ekonominės veiklos rezultato.

akcijų turėjo *Cibo Participations*, pajamų situacijos. Akcininkas dėl savo, kaip akcininko, padėties turi ne tik teisę dalyvauti paskirstant pelną, bet ir pareigą šiuo atveju padengti patirtas sąnaudas. Byla *Cibo Participations* susijusi su dalyvavimu paskirstant pelną, ši byla – su patirtų sąnaudų padengimu. Abiem atvejais sumokėtos sumos yra akcininkų padėties rezultatas, taigi nėra atlygis už paslaugų teikimą.

48. Tuo, kad nėra atlygio, šis atvejis skiriasi nuo bylos *Heerma* aplinkybių. Toje byloje pagal civilinę teisę įsteigtos bendrovės akcininkas bendrovei nuomojo žemės sklypą, o bendrovė akcininkui už tai mokėjo nuomos mokesį, nepriklausantį nuo jo dalyvavimo paskirstant bendrovės pelną ir padengiant nuostolius. Teisingumo Teismas tuo atveju nusprendė, kad žemės sklypo nuoma yra PVM apmokestinama paslauga, nes už ją buvo mokamas konkretus atlygis¹³.

49. Galiausiai šios bylos faktinės aplinkybės negali būti panašios ir į asociacijos nario mokesčio mokėjimo aplinkybes. Teisingumo Teismas Sprendime *Kennemer Golf* nusprendė, kad nario mokesčio PVM apmokestinamąją vertę sudaro tuomet, kai jis yra atlygis už galimybę naudotis asociacijos turtu¹⁴. Pirma, pareiga mokėti nario mokesį nekyla tiesiogiai iš to, kad asociacija uždirba pelno ar patiria nuostolių, bet yra grindžiama asociacijos įstatų autonomija. Be to, minėtu atveju nario mokesčio buvo susijęs su *konkrečia* narių teise naudotis asociacijos sporto įrenginiais. Šiuo atveju į sąskaitą faktūrą TGE įtrauktų ir jos sumokėtų sumų dydis priklauso *tik* nuo grupės ekonominės veiklos rezultato. Antra, TGE nesuteikia galimybės naudotis savo turtu ir atlygio už tai neįtraukia į sąskaitą faktūrą. Priešingai, ši į sąskaitą faktūrą įtraukta suma yra TGE, kaip akcininkės, padėties ir iš to kylančios pareigos dalyvauti paskirstant pelną ir padengiant nuostolius rezultatas.

50. Priešingai, negu teismo posėdyje pareiškė Komisija, nėra ir komisinių už paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 28 straipsnį. Pagrindinės bylos dalykas yra tik grupės patirtų trečiųjų šalių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo išlaidų įtraukimas į sąskaitas faktūras. Tačiau šis trečiųjų šalių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas buvo įvykdytas *pačiai grupei*. Jis buvo skirtas grupės ekonominei veiklai ir nebuvo perduotas jos akcininkėms. Mat, kaip aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, grupė netiekė prekių ir neteikė paslaugų akcininkėms. Taigi PVM direktyvos 28 straipsnio sąlygos („teikiant paslaugas“) neįvykdytos.

51. Taikant neutralumo principą gaunama tokia pati išvada.

52. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo praktiką teisė į PVM atskaitą yra vienas iš pagrindinių bendros PVM sistemos principų ir ja siekiama verslininkus visiškai atleisti nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos¹⁵.

53. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas. Tam būtina sąlyga – kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM¹⁶.

54. Kadangi, kaip pirmiau paaiškinta, net nėra paslaugų teikimo fakto, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį, grupė neturėjo mokėti ir jokio PVM už savo ekonominės veiklos bendrų išlaidų „nurodymą dar kartą sąskaitose faktūrose“, kitaip tariant, paskirstymą akcininkėms. Taigi PVM buvo sumokėtas per klaidą. Kadangi pagal Sąjungos teisę jo mokėti nereikėjo, nėra pagrindo taikyti neutralumo principą. Šiuo atveju pagal šį principą kaip tik nereikėtų TGE atleisti nuo grupės sumokėtų sumų PVM, kai pagal Sąjungos teisę mokesčio net neturėjo būti mokamas.

13 2000 m. sausio 27 d. Sprendimas *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 13 ir 19 punktai).

14 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40 punktas).

15 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27 punktas), 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 26 ir 27 punktai) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39 punktai).

16 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27 punktas), 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 27 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39 punktas).

55. Todėl reikia pažymėti, kad grupė TGE neteikia jokių paslaugų, kurios pagrįstų TGE teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

3. Paslaugų teikimo vieta

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo taip pat prašo išaiškinti PVM direktyvos 44 ir 45 straipsnius, pagal kuriuos nustatoma paslaugų teikimo vieta.

57. Pagal PVM direktyvos 44 straipsnio pirmą sakinį paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui vieta laikoma *paslaugų gavėjo* verslo įsisteigimo vieta. Sąjungos teisės aktų leidėjas šį priklausomumo veiksnį laikė prioritetiniu, nes jis, kaip objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, leidžia užtikrinti didelį teisinį saugumą¹⁷.

58. PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje nurodytas paslaugų gavėjo nuolatinis padalinys kaip priklausomumo veiksnys yra antraeilis ir laikytinas nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata¹⁸.

59. Nors Teisingumo Teismas byloje *Welmory* paašškino šių dviejų priklausomumo veiksnių santykį, tiek pagal PVM direktyvos 44 straipsnio pirmą, tiek pagal antrą sakinį lemiamą reikšmę turi aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo yra paslaugų gavėjas.

60. Vis dėlto, kaip pirmiau paašškinta, šiuo atveju paslaugos nebuvo teikiamos. Kadangi nėra paslaugų teikimo, neįmanoma ir nustatyti paslaugų teikimo vietos.

61. Todėl šiuo aspektu negalima atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

VI. Išvada

62. Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikti tokį atsakymą:

PVM direktyvos 168 straipsnis aiškintinas taip, kad, nesant PVM apmokestinamo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo, netaikoma teisė į PVM atskaitą, kai *Agrupamento Complementar de Empresas* (ekonominių interesų grupė) savo ekonominės veiklos bendras išlaidas perkelia pagal kitos valstybės teisę įsteigta bendrovei, kuri yra jos akcininkė, net jei per klaidą PVM nuo šios sumos buvo sumokėtas ir ši suma buvo įtraukta į sąskaitą faktūrą, išrašytą nacionalinėje teritorijoje įsteigtam akcininkės filialui.

¹⁷ 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55 punktai).

¹⁸ 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 56 punktas).