



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES
JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 3. maijā¹

Lieta C-16/17

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

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)*) (Šķirējtiesa nodokļu lietās
(Administratīvās arbitrāžas centrs), Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti PVN jomā – Priekšnodokļa atskaitīšana –
Pakalpojuma jēdziens – Sabiedrības uzņēmējdarbības vispārējo izmaksu sadale starp
sabiedrības biedriem

I. Ievads

1. Ir labi zināms, ka sabiedrība un tās biedri var apmainīties ar pakalpojumiem ne tikai sabiedrības tiesisko attiecību ietvaros, bet arī pamatojoties uz no tām neatkarīgām, patstāvīgām tiesiskajām attiecībām.
2. Šīs parādības ietekmi uz PVN sistēmu Tiesa ir izskatījusi jau vairākkārt².
3. Šeit aplūkotais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ļauj Tiesai noskaidrot ietekmi uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja uzņēmumu grupa savas kopējās izmaksas sadala starp saviem dalībniekiem.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Savienības tiesisko regulējumu šajā lietā veido Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu³ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Šīs direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Spriedumi, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46), un 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495).

³ OV 2006, L 347, 1. lpp.

5. PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6. PVN direktīvas 44. panta pirmajā teikumā, redakcijā, kas ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra, ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam ir vieta, kura ir viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Turpretim, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, tad saskaņā ar PVN direktīvas 44. panta otro teikumu šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde.

7. Šīs normas īstenošanas noteikumi ir ietverti no 2011. gada 1. jūlija piemērojamajā Padomes Īstenošanas regulā (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu⁴. Tās 10. pantā ir precīzāk definēts saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas jēdziens, 11. pantā – pastāvīgās iestādes vietas jēdziens.

B. Valsts tiesības

8. Portugāles likumdevējs ir izpildījis minēto PVN direktīvas tiesību normu prasības.

9. *Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas* (Likums par juridisko personu valsts reģistru, turpmāk tekstā – “*RNPC* likums”) ietver noteikumus par juridisko personu reģistrāciju *Registo Nacional de Pessoas Coletivas* (Juridisko personu valsts reģistrs, turpmāk tekstā – “*RNPC*”).

10. Saskaņā ar *RNPC* likuma 4. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu ieraksti šajā reģistrā ir gan par juridiskām personām, kas dibinātas saskaņā ar Portugāles vai ārvalstu tiesībām, gan par tādu juridisko personu pārstāvniecībām, kas dibinātas saskaņā ar starptautiskajām vai ārvalstu tiesībām, ja tās parasti darbojas Portugālē.

11. *RNPC* likuma 13. pantā ir noteikts, ka katra *RNPC* reģistrētā juridiskā persona saņem *Número de Identificação de Pessoa Coletiva* (juridisko personu identifikācijas numurs, turpmāk tekstā – “*NIPC*”), un ir detalizēti reglamentēta tā piešķiršana.

III. Fakti un pamatlieta

12. *TGE Gas Engineering GmbH* (turpmāk tekstā – “*TGE Bonn*”) ir saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība ar juridisko adresi Bonnā. 2009. gada 3. martā tai kā uzņēmumam nerezidentam bez pastāvīgās iestādes vietas atsevišķa darījuma veikšanai (kapitāldaļu iegāde) Portugālē tika piešķirts *NIPC* 980 410 878.

⁴ OV 2011, L 77, 1. lpp.

13. Prasītāja pamatlietā ir *TGE Bonn* filiāle Portugālē, un tās nosaukums ir “TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal” (turpmāk tekstā – “*TGE Portugal*”). 2009. gada 7. aprīlī tai kā uzņēmumam nerezidentam ar pastāvīgās iestādes vietu Portugālē tika piešķirts *NIPC* 980 412 463.
14. 2009. gada 17. aprīlī *TGE Bonn* kopā ar uzņēmumu *Somague Engenharia SA* (turpmāk tekstā – “*Somague*”) izveidoja ekonomisko interešu grupu (*Agrupamento Complementar de Empresas*) ar nosaukumu “*Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE*” (turpmāk tekstā – “grupa”).
15. Saskaņā ar sabiedrības līgumu dalībnieku ieguldījums grupā ir 85 % no *Somague* un 15 % no *TGE Bonn* puses. Turpretim saskaņā ar grupas iekšējo vienošanos grupas darbības rezultāta un izdevumu sadalē *TGE Bonn* piedalās 64,29 % un *Somague* – 35,71 % apjomā.
16. Dibinot grupu, *TGE Bonn* izmantoja *NIPC* 980 410 878, kurš tai bija piešķirts kā uzņēmumam nerezidentam bez pastāvīgās iestādes vietas, nevis *TGE Portugal* piešķirto *NIPC*.
17. Pati grupa ir Portugāles elektroapgādes uzņēmuma *Redes Engéticas Nacionais* (turpmāk tekstā – “*REN*”) līgum partnere un tās labā īsteno Sinešas [*Sines*] sašķidrinātās dabasgāzes termināla paplašināšanas projektu.
18. 2009. gada 4. maijā grupa ar *TGE Portugal* noslēdza apakšuzņēmuma līgumu. Līdzīgs līgums bija noslēgts arī ar *Somague*.
19. Pamatojoties uz šiem līgumiem, *TGE Portugal* un *Somague* veica preču piegādes un sniedza pakalpojumus kā grupas apakšuzņēmēji. Atbilstoši starp grupu un *TGE Portugal* noslēgtā apakšuzņēmuma līguma noteikumiem (“Full back-to-back general principle”) grupa par visām šīm preču piegādēm un citu pakalpojumu sniegšanu, ko *TGE Portugal* veica tās uzdevumā, izrakstīja rēķinus *REN* kā pasūtītājam.
20. 64,29 % no izmaksām, kas grupai radās par pašas saimniecisko darbību, tā iekļāva rēķinos *TGE Portugal*, izmantojot *TGE Portugal* piešķirto *NIPC*. Sabiedrībai *Somague* grupa rēķinos iekļāva 35,71 % no izmaksām. Rēķinu sagatavošanas vienīgais mērķis bija sadalīt grupas izmaksas starp tās dalībniekiem. Attiecīgi izmaksas tika sadalītas saskaņā ar dalībnieku iekšējo vienošanos par grupas saistību uzņemšanos. Tomēr rēķinos tā uzrādīja PVN, kuru samaksāja Portugāles nodokļu administrācijai, ko tā nekad nav apstrīdējusi.
21. Vēlāk *TGE Portugal* šajos rēķinos uzrādīto PVN atskaitīja kā priekšnodokli.
22. Pēc *TGE Portugal* nodokļu revīzijas par 2009., 2010. un 2011. taksācijas gadu, ko veica *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas administrācija, turpmāk tekstā – “*ATA*”), tika sagatavots nodokļu revīzijas ziņojums. Tajā *ATA* secināja, ka *TGE Portugal* un *TGE Bonn*, ņemot vērā atšķirīgos *NIPC*, bija jāuzskata par dažādiem tiesību subjektiem. Tā kā *TGE Bonn* ir grupas dalībniece, bet *TGE Portugal* tāda nav, grupai neesot bijis tiesību savas izmaksas iekļaut rēķinos sabiedrībai *TGE Portugal*. *TGE Portugal* neesot bijis tiesību atskaitīt priekšnodokli par šīm izmaksām.
23. Pamatojoties uz šiem secinājumiem, *ATA* aprēķināja *TGE Portugal* maksājamo PVN un kompensācijas procentus. 2014. gada 28. martā *TGE Portugal* apstrīdēja aprēķinus par 2010. un 2011. taksācijas gadu, taču *ATA* šo sūdzību noraidīja.
24. 2014. gada 19. septembrī *TGE Portugal* šo noraidīšanu apstrīdēja augstākā iestādē, taču arī šī sūdzība tika noraidīta ar lēmumu, kas tai tika izsniegts 2015. gada 25. septembrī.
25. 2015. gada 22. decembrī *TGE Portugal* cēla prasību par minēto lēmumu iesniedzējtiesā.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

26. Ar 2016. gada 29. jūnija šķīrējtiesas lēmumu, kurš tika iesniegts 2017. gada 16. janvārī, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās, Portugāle) saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai PVN direktīvas (Direktīva 2006/112) 44., 45. pants, 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts, 167., 168., 169., 178., 179., 192.a, 193., 194. un 196. pants, Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 10. un 11. pants un neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ka Portugāles nodokļu administrācija atsaka saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātas sabiedrības filiālei tiesības atskaitīt priekšnodokli situācijā, kurā:

- saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība Portugālē kā uzņēmums nerezidents bez pastāvīgās iestādes vietas bija saņēmusi nodokļu maksātāja numuru atsevišķa darījuma veikšanai, proti, “kapitāldaļu iegādei”;
- pēc tam šis saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātās sabiedrības filiāle Portugālē tika reģistrēta kā pastāvīga iestāde, tai piešķirot savu nodokļa maksātāja numuru;
- tad šī saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātā sabiedrība, izmantojot pirmo nodokļa maksātāja numuru, ar citu uzņēmumu noslēdza vienošanos par ekonomisko interešu grupas (*Agrupamento Complementar de Empresas – ACE*) izveidi, lai Portugālē izpildītu kādu uzņēmuma līgumu;
- vēlāk filiāle, izmantojot savu nodokļu maksātāja numuru, noslēdza ar *ACE* apakšuzņēmuma līgumu, kurā tika izklāstītas filiāles un *ACE* savstarpējās saistības un noteikts, ka *ACE* tai radušās izmaksas iekļaus rēķinos apakšuzņēmējiem atbilstoši noligtajām proporcionālajām daļām;
- debetnotās, ko *ACE* izrakstīja saistībā ar filiālei rēķinos iekļaujamaizām izmaksām, tā norādīja šīs filiāles nodokļa maksātāja numuru, un aprēķināja PVN;
- filiāle atskaitīja kā priekšnodokli debetnotās aprēķināto PVN;
- (pamatojoties uz apakšuzņēmuma līgumu) *ACE* saimniecisko darbību veido darījumi, ko veic filiāle un otrs *ACE* ietilpstošais uzņēmums, turklāt šie abi izrakstīja *ACE* rēķinus par visiem ieņēmumiem, ko tā iekļāva rēķinos pasūtītājam?”

27. Atbildot uz Tiesas lūgumu sniegt informāciju, iesniedzējtiesa – tāpat kā prasītāja pamatlietā – papildus norādīja, ka grupas rēķinu vienīgais mērķis bija sadalīt tās saimnieciskās darbības vispārējās izmaksas starp grupas dalībniekiem.

28. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *TGE Portugal*, Portugāles Republika un Eiropas Komisija, kuras piedalījās arī 2018. gada 19. marta tiesas sēdē.

V. Vērtējums

A. Iesniedzējtiesas tiesības uzdot prejudiciālus jautājumus

29. Kā Tiesa jau ir nospriedusi, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķirējtiesa nodokļu lietās) ir uzskatāma par dalībvalsts tiesu LESD 267. panta izpratnē un tādēļ tai ir tiesības uzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus⁵.

B. Prejudiciālā jautājuma interpretācija

30. Savā jautājumā iesniedzējtiesa atsauca uz atšķirīgajiem *NIPC*, kas tika piešķirti *TGE Bonn* un *TGE Portugal* un tika izmantoti saistībā ar grupu, proti, *TGE Bonn* piešķirtais *NIPC*, noslēdzot grupas izveides līgumu, un *TGE Portugal* piešķirtais *NIPC*, noslēdzot ar grupu apakšuzņēmuma līgumu.

31. Tomēr būtībā iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai *TGE Bonn* un *TGE Portugal* ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja grupa savas kopējās izmaksas iekļauj rēķinos sabiedrībai *TGE Portugal*, norādot PVN. No šāda viedokļa iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai šajā lietā ir izpildīti priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi.

C. Tiesības atskaitīt priekšnodokli

32. Tiesību atskaitīt priekšnodokli nosacījumi ir norādīti PVN direktīvas 168. panta a) punktā. Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto savai saimnieciskajai darbībai, nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis cits nodokļa maksātājs.

33. Netiek apstrīdēts, ka šajā lietā grupa ir samaksājusi PVN, kuru tā bija iekļāvusi rēķinos *TGE Portugal*. Tāpat netiek apstrīdēts, ka principā grupa ir nodokļa maksātājs PVN direktīvas izpratnē.

34. Tomēr ir jānoskaidro, vai *TGE Portugal* ir pakalpojuma, kas ir izmaksu segšanas pretpakalpojums, saņēmējs.

1. Nodokļa maksātājs kā pakalpojuma saņēmējs

35. Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu tiesības atskaitīt priekšnodokli ir tikai nodokļa maksātājam. Tādēļ pakalpojuma saņēmējam ir jābūt nodokļa maksātājam direktīvas izpratnē.

36. PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību.

37. Par sabiedrības attiecībām ar savu filiāli citā dalībvalstī Tiesa jau ir nospriedusi, ka filiāle neveic patstāvīgu saimniecisko darbību, tāpēc ka tā pati neuzņemas ekonomisko risku, kas izriet to tās saimnieciskās darbības, it īpaši tāpēc, ka tai nav sākumkapitāla⁶. Drīzāk ekonomisko risku uzņemas vienīgi sabiedrība, kurai pieder filiāle.

5 Spriedums, 2014. gada 12. jūnijs, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23.–34. punkts).

6 Spriedumi, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 33.–37. punkts), un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. un 26. punkts).

38. Lai gan Savienības tiesību jēdziens “nodokļa maksātājs” ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi⁷ un tāpēc ietver ne tikai fiziskas un juridiskas personas, bet arī vienības, kurām nav juridiskas personas statusa⁸, sabiedrība un tās filiāle citā dalībvalstī ir viena un tā pati juridiskā vienība, kura neietver divus patstāvīgus nodokļa maksātājus⁹.

39. Atbilstoši šim kritērijam *TGE Bonn* un *TGE Portugal* ir viens nodokļa maksātājs (turpmāk tekstā – “TGE”) PVN direktīvas izpratnē.

40. Šo secinājumu nemaina tas, ka *TGE Bonn* un *TGE Portugal* ir piešķirti atšķirīgi *NIPC* un ka, dibinot grupu, tika izmantots *TGE Bonn* piešķirtais *NIPC*, bet rēķinu sagatavošanai izmaksu sadales nolūkā – *TGE Portugal* piešķirtais *NIPC*.

2. Pakalpojuma esamība

41. PVN direktīvas 168. panta a) punktā tiek prasīts, lai pakalpojums (preču piegāde PVN direktīvas 14. panta izpratnē vai pakalpojumu sniegšana 24. panta 1. punkta izpratnē) tiktu sniegts nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

42. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu¹⁰.

43. Saskaņā ar to nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc pakalpojumu sniegšanu ar nodokli apliek tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību¹¹.

44. Tātad šajā lietā grupai būtu bijis jāsniedz konkrēts pakalpojums, kura saņēmējs ir *TGE*. Tikai tad summas, kuras grupa ir iekļāvusi rēķinos *TGE* un ko *TGE* ir samaksājusi, būtu atlīdzība par pakalpojumu, par kuru faktiski ir jāmaksā PVN.

45. Tomēr, kā, atbildot uz Tiesas lūgumu sniegt informāciju, norāda iesniedzējtiesa un prasītāja pamatlietā, attiecīgās summas ir grupas saimnieciskās darbības vispārējās izmaksas. Rēķinu vienīgais mērķis bija sadalīt šīs izmaksas uz *TGE* kā grupas dalībnieku. Summas netika maksātas par kādu grupas veiktu pretizpildījumu par labu *TGE*, tāpēc tām nebija atlīdzības rakstura.

46. Līdz ar to ir jāpieņem, ka šajā lietā netika sniegts konkrēts pakalpojums nodokļa maksātājam. Toties to summu gadījumā, kuras tika iekļautas rēķinos *TGE* un kuras tā samaksāja, runa ir par grupas vispārējo izmaksu sadali starp tās dalībniekiem, pamatojoties uz šo dalībnieku pienākumu uzņemties atbildību par peļņu un zaudējumiem, nevis atlīdzība par konkrētu darbību.

7 Spriedums, 2014. gada 17. septembris, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23. punkts).

8 Spriedums, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 8. punkts).

9 Ģenerālvokāta F. Ležē [*F. Léger*] secinājumi lietā *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 38. punkts).

10 Spriedumi, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts); 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts); 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. punkts), un 2014. gada 17. septembris, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 24. punkts).

11 Spriedumi, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13. punkts), un 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts).

47. Šo secinājumu apstiprina arī Tiesas spriedums *Cibo Participations*. Minētajā lietā Tiesa atzina, ka dividenžu izmaksa ir nevis atlīdzība par pakalpojumu, bet gan vienkārši kapitāldaļu īpašumtiesību un tādējādi sabiedrības biedra statusa izpausme. Proti, dividenžu izmaksas nosacījums parasti ir sadalāmas peļņas esamība, un tādējādi tā ir atkarīga no sabiedrības ienākumu bilances¹². Šajā lietā grupa gan neizmaksā saviem dalībniekiem dividendes, proti, peļņas daļas. Drīzāk tie maksā kādu summu grupai. Tomēr – kā pamatlietā jau ir norādījusi nodokļu administrācija – runa ir par grupas uzņēmējdarbības vispārējām izmaksām. Šo izmaksu segšana galu galā ir vērtējama kā spoguļattēls dividenžu izmaksai lietā *Cibo Participations* – grupas rēķinos iekļautās summas apmērs ir atkarīgs no tās ienākumu situācijas, tāpat kā izmaksājamo dividenžu apmērs bija atkarīgs no to sabiedrību ienākumu situācijas, kuru kapitāldaļas piederēja *Cibo Participations*. Sabiedrības biedram, pamatojoties uz savu sabiedrības biedra statusu, ir ne tikai tiesības piedalīties peļņas sadalē, bet šajā lietā – arī pienākums segt radušos izdevumus. Lietā *Cibo Participations* runa bija par dalību peļņas sadalē, savukārt šajā lietā runa ir par radušos izdevumu segšanu. Abās lietās veiktie maksājumi ir sabiedrības biedra statusa izpausme, un tāpēc tie nav atlīdzība par pakalpojumu.

48. Ar to, ka nav atlīdzības, šī lieta atšķiras no gadījuma, kas bija lietas *Heerma* pamatā. Minētajā lietā civiltiesību sabiedrības biedrs bija iznomājis sabiedrībai zemes gabalu, par kuru sabiedrība viņam maksāja nomas maksu, kura nebija atkarīga no viņa dalības sabiedrības peļņas un zaudējumu sadalē. Minētajā lietā Tiesa nosprieda, ka zemes gabala iznomāšana ir ar PVN apliekams pakalpojums, jo atlīdzība bija konkrēta samaksa¹³.

49. Visbeidzot, šo situāciju nevar salīdzināt arī ar biedra naudu, ko maksā apvienības biedrs. Lietā *Kennemer Golf* Tiesa gan atzina, ka biedra nauda ir PVN bāze tad, ja tā ir atlīdzība par iespēju lietot apvienībai piederošu mantu¹⁴. Proti, pirmkārt, pienākums maksāt biedra naudu tieši izriet nevis no tā, ka apvienība gūst peļņu vai tai rodas zaudējumi, bet gan pamatojas uz apvienības statutāro autonomiju. Turklāt izspriestajā lietā biedra nauda attiecās uz *konkrētām* biedru tiesībām lietot apvienības sporta aprīkojumu. Turpretim šajā lietā sabiedrībai *TGE* rēķinos iekļauto un tās samaksāto summu apmērs ir atkarīgs *tikai* no grupas saimnieciskās darbības rezultāta. Otrkārt, grupa nedod iespēju *TGE* lietot grupai piederošu mantu un neizraksta tai rēķinu par atlīdzību. Drīzāk šī rēķinā iekļautā summa ir *TGE* kā grupas dalībnieka statusa izpausme un no tā izrietošs pienākums uzņemties atbildību par peļņu un zaudējumiem.

50. Pretēji Komisijas apgalvojumiem tiesas sēdē šis nav pakalpojuma komisijas maksas gadījums PVN direktīvas 28. panta izpratnē. Pamatlietas priekšmets ir tikai to izdevumu iekļaušana rēķinos, kuri grupai bija radušies par trešo personu veiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu. Tomēr šie trešo personu pakalpojumi tika sniegti *pašai grupai*. Tie bija paredzēti grupas saimnieciskajai darbībai un netika nodoti tālāk tās dalībniekiem. Proti, kā nepārprotami ir norādījusi iesniedzējtiesa, šajā kontekstā nav pakalpojuma, ko grupa būtu sniegusi saviem dalībniekiem. Tādējādi nav izpildīti PVN direktīvas 28. pantā paredzētie nosacījumi (“ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā”).

51. Tas pats izriet arī no neitralitātes principa.

52. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai tiesības atskaitīt priekšnodokli ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību¹⁵.

12 Spriedums, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 42. un 43. punkts); te runa ir par to, ka dividenžu izmaksa ir atkarīga no sabiedrības saimnieciskās darbības rezultāta.

13 Spriedums, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 13. un 19. punkts).

14 Spriedums, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40. punkts).

15 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27. punkts); 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 26. un 27. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37.–39. punkts).

53. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām. Tomēr principā ir jāievēro nosacījums, ka šīm darbībām pašām ir piemērojams PVN¹⁶.

54. Tā kā, ņemot vērā iepriekš minēto, nav sniegts pakalpojums PVN direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē, grupai nebija jāmaksā PVN, jau tad, kad tā “atkārtoti aprēķināja” savas uzņēmējdarbības vispārējās izmaksas, ko sadalīja starp saviem dalībniekiem. Tātad PVN tika samaksāts nepamatoti. Tā kā no Savienības tiesību viedokļa šis nodoklis nebija jāmaksā, nav pamata piemērot neitralitātes principu. Šajā lietā tas tieši neprasa atbrīvot TGE no PVN par grupai samaksātajām summām, ja saskaņā ar Savienības tiesībām nodoklis vispār nav jāmaksā.

55. Tādējādi ir jāatzīst, ka grupa nesniedz tādu pakalpojumu TGE, kas pamatotu TGE tiesības atskaitīt priekšnodokli.

3. Pakalpojuma sniegšanas vieta

56. Iesniedzējtiesa lūdz Tiesu arī interpretēt PVN direktīvas 44. un 45. pantu, kuros ir noteikta pakalpojuma sniegšanas vieta.

57. Saskaņā ar PVN direktīvas 44. panta pirmo teikumu pakalpojuma sniegšanas vieta nodokļa maksātājam ir *pakalpojuma saņēmēja* saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Savienības likumdevējs ir izvēlējies šo piesaistes vietu kā galveno, jo tā ir objektīvs, vienkāršs un praktisks kritērijs, kas sniedz lielu tiesisko noteiktību¹⁷.

58. Turpretim piesaiste pakalpojuma saņēmēja pastāvīgās iestādes vietai PVN direktīvas 44. panta otrajā teikumā ir sekundāra, un ar to ir noteikta atkāpe no vispārīgā noteikuma¹⁸.

59. Lai gan lietā *Welmory* Tiesa ir izskaidrojusi saikni starp šīm abām piesaistes vietām, ir skaidrs, ka gan saskaņā ar PVN direktīvas 44. panta pirmo teikumu, gan arī saskaņā ar šīs direktīvas 44. panta otro teikumu nozīmīgais aspekts ir tas, ka nodokļa maksātājs saņem pakalpojumu.

60. Tomēr, kā secināts iepriekš, šajā lietā nav šāda pakalpojuma. Tāpēc, tā kā nav pakalpojuma, nav iespējams noteikt pakalpojuma sniegšanas vietu.

61. Līdz ar to no šāda viedokļa uz iesniedzējtiesas jautājumu atbildēt nav iespējams.

VI. Secinājumi

62. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvās arbitrāžas centrs)) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

PVN direktīvas 168. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, tā kā nav veikta ar PVN apliekama preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ja *Agrupamento Complementar de Empresas* (ekonomisko interešu grupa) savas uzņēmējdarbības kopējās izmaksas sadala uz ārvalstī dibinātu sabiedrību, kura ir grupas dalībniece, pat ja par šo summu ir nepamatoti samaksāts PVN un ir izrakstīts rēķins vietējai grupas dalībnieces filiālei.

16 Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27. punkts); 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 27. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39. punkts).

17 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 53.–55. punkts).

18 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 56. punkts).