

62017CC0016

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 3. mail 2018 (1)

Kohtuasi C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário – Centro de Arbitragem Administrativa (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)

Eelotsusetaotlus – Käibemaksuõigus – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Teenuste mõiste – Äriühingu majandustegevuse üldkulude jaotamine osanike vahel

I. Sissejuhatus

1.

On tuntud tõde, et äriühingu ja tema osanike vahel ei osutata teenuseid mitte ainult äriühingusuhete raames, vaid ka neist sõltumatute eraldi õigussuhete alusel.

2.

Selle tõsiasja mõju käibemaksusüsteemile on Euroopa Kohus juba mõnel korral käsitlenud. (2)

3.

Käesolev eelotsusetaotlus annab Euroopa Kohtule võimaluse selgitada, millised tagajärjed tekivad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele olukorras, kus majandushuviühing jaotab oma üldkulud oma liikmete vahel.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4.

Juhtumi liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustab 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (3) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Selle direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5.

Käibemaksudirektiivi artikkel 168 näeb ette:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a)

käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“

6.

Käibemaksudirektiivi artikli 44 esimene lause sätestab alates 1. jaanuarist 2010 kehtivas redaktsioonis, et maksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Kui aga teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, on käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause kohaselt teenuste osutamise kohaks püsiva tegevuskoha koht.

7.

Nimetatud õigusakti rakendusmeetmed, mida kohaldatakse alates 1. juulist 2011, on kehtestatud nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed. (4) Selle artiklis 10 on täpsemalt määratletud ettevõtte asukoha mõiste, artiklis 11 püsiva tegevuskoha mõiste.

B. Liikmesriigi õigus

8.

Portugali seadusandja on käibemaksudirektiivi viidatud sätete nõuded üle võtnud.

9.

Äriregistri seadus (Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas, edaspidi „RNPC-seadus“) reguleerib juriidiliste isikute registreerimist äriregistris (Registo Nacional de Pessoas Coletivas, edaspidi „RNPC“).

10.

RNPC-seaduse artikli 4 lõike 1 punktide a ja b kohaselt registreeritakse selles registris nii Portugali või välisriigi õiguse alusel asutatud juriidilised isikud kui ka Portugalis tavaliselt tegutsevad rahvusvahelise õiguse või välisriigi õiguse alusel asutatud juriidiliste isikute esindused.

11.

RNPC-seaduse artikkel 13 sätestab, et iga RNPCs registreeritud juriidiline isik saab juriidilise isiku koodi (Número de Identificação de Pessoa Coletiva, edaspidi „NIPC“), ja reguleerib selle andmise üksikasju.

III. Asjaolud ja põhikohtuasi

12.

TGE Gas Engineering GmbH (edaspidi „TGE Bonn“) on Saksa õiguse alusel asutatud äriühing, kelle asukoht on Bonnis. 3. märtsil 2009 sai ta Portugalis ühekordse toimingu tegemiseks (osaluse omandamine) ilma püsiva tegevuskohata mitteresidendist juriidilise isikuna NIPC 980410878.

13.

Põhikohtuasia kaebaja on äriühingu TGE Bonn Portugali filiaal TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (edaspidi „TGE Portugal“). 7. aprillil 2009 sai äriühing püsiva tegevuskohaga mitteresidendist juriidilise isikuna Portugalis NIPC 980412463.

14.

17. aprillil 2009 asutas TGE Bonn äriühinguga Somague Engenharia SA (edaspidi „Somague“) majandushuviühingu (Agrupamento Complementar de Empresas), mille nimeks sai Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE (edaspidi „majandushuviühing“).

15.

Asutamislepingu kohaselt oli majandushuviühingu liikmete osalus Somague puhul 85% ja äriühingu TGE Bonn puhul 15%. Erinevalt sellest on majandushuviühingu sisekokkuleppes kindlaks määratud, et TGE Bonn osaleb 64,29% ja Somague 35,71% majandushuviühingu kasumis ja kuludes.

16.

Majandushuviühingu asutamisel kasutas TGE Bonn talle kui ilma püsiva tegevuskohata mitteresidendist juriidilisele isikule antud NIPCd 980410878, mitte filiaalile TGE Portugal antud NIPCd.

17.

Majandushuviühing ise on Portugali riikliku energeetikavõrgu Redes Engéticas Nacionais (edaspidi „REN“) lepingupartner ja viib ellu tema Sinese veeldatud maagaasi terminali juurdeehitusprojekti.

18.

Majandushuviühing sõlmis filiaaliga TGE Portugal 4. mail 2009 allhankelepingu. Samasugune leping oli sõlmitud ka äriühinguga Somague.

19.

Nende lepingute alusel tarnisid TGE Portugal ja Somague majandushuviühingu allhankijatena kaupu ja osutasid teenuseid. Vastavalt majandushuviühingu ja filiaali TGE Portugal vahelises allhankelepingu sätetatud korrale (full back-to-back general principle) esitas majandushuviühing kõikide tarnete ja teenuste eest, mida TGE Portugal talle tegi või osutas, arved RENile kui tellijale.

20.

Majandushuviühing esitas 64,29% oma majandustegevuse kulude eest kuluarved filiaalile TGE

Portugal, kasutades filiaalile TGE Portugal antud NIPCd. Äriühingule Somague esitas majandushuviühing kuluarved 35,71% kulude eest. Kuluarvete esitamise ainus eesmärk oli jaotada majandushuviühingu kulud selle liikmete vahel. Seega jaotati kulud vastavalt liikmete sisekokkuleppele majandushuviühingu kohustuste kandmise kohta. Majandushuviühing märkis sellegipoolest arvetele käibemaksu ja tasus selle Portugali maksuhaldurile, millele maksuhalduril ei olnud kunagi vastuväiteid.

21.

Seejärel arvas TGE Portugal neile arvetele märgitud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

22.

Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, edaspidi „ATA“) korraldas filiaalis TGE Portugal 2009., 2010. ja 2011. maksustamisaasta revisjoni, mille raames koostati revisjoniakt. ATA tuvastas selles, et filiaali TGE Portugal ja äriühingut TGE Bonn tuleb erinevate NIPCde tõttu käsitada eri üksustena. Kuna TGE Bonn on majandushuviühingu liige, kuid TGE Portugal mitte, ei oleks majandushuviühing tohtinud esitada filiaalile TGE Portugal oma kulude eest arveid. TGE Portugal ei oleks tohtinud arvata sisendkäibemaksuna maha nende kuludega seotud käibemaksu.

23.

Neil kaalutlustel väljastas ATA filiaalile TGE Portugal maksuteated käibemaksu ja vastava intressi kohta. TGE Portugal palus seevastu 28. märtsil 2014 tühistada 2010. ja 2011. maksustamisaasta kohta koostatud maksuteated, kuid ATA jättis selle taotluse rahuldamata.

24.

19. septembril 2014 esitas TGE Portugal selle rahuldamata jätmise otsuse peale vaide, mis jäeti talle 25. septembril 2015 teatavaks tehtud otsusega rahuldamata.

25.

22. detsembril 2015 esitas TGE Portugal selle peale kaebuse vahekohtule, s.o eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

26.

29. juuni 2016. aasta vahekohtumäärusega, mis saabus 16. jaanuaril 2017, esitas Tribunal Arbitral Tributário (vahekohus maksuasjades, Portugal) Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi (direktiiv 2006/112) artikleid 44, 45, artikli 132 lõike 1 punkti f, artikleid 167, 168, 169, 178, 179 ja artiklit 192a, artikleid 193, 194 ja 196 ja rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 artikleid 10 ja 11 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, et Portugali maksuhaldur keeldub andmast käibemaksu mahaarvamise õigust Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu filiaalile olukorras, kus:

—

Saksa õiguse alusel asutatud äriühing sai ilma püsiva tegevuskohata mitteresidendist juriidilisele isikule vastava maksukohustuslase registreerimisnumbri Portugalis ühekordse toiminguga

tegemiseks, konkreetselt „osaluse omandamiseks“;

–

hiljem registreeriti Portugalis selle Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu filiaal ja sellele kui nimetatud äriühingu püsivale tegevuskohale anti eraldi maksukohustuslase registreerimisnumber;

–

seejärel sõlmis Saksa õiguse alusel asutatud äriühing esimest registreerimisnumbrit kasutades teise äriühinguga majandushuviühingu (Agrupamento Complementar de Empresas – ACE) asutamise lepingu riigihankelepingu täitmiseks Portugalis;

–

järgnevalt sõlmis filiaal oma maksukohustuslase registreerimisnumbrit kasutades majandushuviühinguga allhankelepingu, milles lepiti kokku filiaali ja majandushuviühingu vastastikused sooritused ja et viimane esitab oma kuluarved kokkulepitud osakaalus allhankijatele;

–

võlateadetes, mille ta väljastas kulude sissenõudmiseks filiaalile, märkis majandushuviühing filiaali maksukohustuslase registreerimisnumbri ja nõudis käibemaksu tasumist;

–

filiaal arvas võlateadetel märgitud käibemaksu maha;

–

majandushuviühingu tehingud tehakse (allhankelepingu kaudu) filiaali ja majandushuviühingusse kuuluva teise äriühingu tehingutega, kusjuures need kaks äriühingut on esitanud majandushuviühingule arved kogu tulu kohta, mille see on arvete alusel hankijalt saanud?“

27.

Vastuseks Euroopa Kohtu teabetaotlusele selgitas eelotsusetaotluse esitanud kohus – nagu ka põhikohtuasja kaebaja – täiendavalt, et majandushuviühingu võlateadete ainus eesmärk oli jaotada oma majandustegevuse üldkulud liikmete vahel.

28.

Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad ja osalesid ka 19. märtsi 2018. aasta kohtuistungil TGE Portugal, Portugali Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Hinnang

A. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu õigus esitada eelotsusetaotlus

29.

Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, tuleb Tribunal Arbitral Tributário't (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) käsitada liikmesriigi kohtuna ELTL artikli 267 tähenduses ja seega on tal õigus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus. (5)

B. Eelotsuse küsimuse tõlgendamine

30.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab erinevaid NIPCsid, mis anti äriühingule TGE Bonn ja filiaalile TGE Portugal ning mida kasutati seoses majandushuviühinguga, täpsemalt äriühingu TGE Bonn NIPCd majandushuviühingu asutamislepingu sõlmimisel ja filiaali TGE Portugal NIPCd majandushuviühinguga allhankelepingu sõlmimisel.

31.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse keskmes on siiski see, kas äriühingul TGE Bonn või filiaalil TGE Portugal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui majandushuviühing esitab filiaalile TGE Portugal oma üldkulude eest kuluarved, millele on märgitud käibemaks. Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on sellisel juhul nagu käesolev täidetud.

C. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

32.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tingimused on loetletud käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a: eelnenud etapil tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on maksukohustuslasel, kellele mõni teine maksukohustuslane on tarninud kaupa või osutanud teenuseid, mida ta kasutab oma majandustegevuseks.

33.

Käesoleval juhul ei ole vaidlust selle üle, et majandushuviühing tasus käibemaksu, mille ta oli märkinud filiaalile TGE Portugal esitatud kuluarvetele. Samuti ei ole vaidlust selle üle, et majandushuviühing on põhimõtteliselt maksukohustuslane käibemaksudirektiivi tähenduses.

34.

Selgitada tuleb aga, kas TGE Portugal on nende teenuste saaja, mille eest kulusid tasutakse.

1. Maksukohustuslane teenuste saajana

35.

Käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ainult maksukohustuslasel. Teenuste saaja peab seega olema maksukohustuslane direktiivi tähenduses.

36.

Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimene lõik sätestab, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust.

37.

Äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva filiaali suhte kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et filiaal ei teosta iseseisvalt majandustegevust, kuna ta ei kanna ise oma majandustegevusest tulenevat majanduslikku riski, eelkõige kuna tal ei ole asutamiskapitali. (6) Pigem kannab majanduslikku riski ainult äriühing, kelle filiaaliga on tegemist.

38.

Olgugi et liidu õiguse mõistet „maksukohustuslane“ tuleb tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt, (7) mistõttu see ei hõlma mitte üksnes füüsilisi ja juriidilisi isikuid, vaid ka juriidilise isiku staatusega üksuseid, (8) on äriühing ja selle teises liikmesriigis asuv filiaal sama juriidiline üksus, milles ei ole kaht iseseisvat maksukohustuslast. (9)

39.

Selle kriteeriumi kohaselt on TGE Bonn ja TGE Portugal käibemaksudirektiivi tähenduses üks maksukohustuslane (edaspidi „TGE“).

40.

Seda järeldust ei muuda see, et äriühingul TGE Bonn ja filiaalil TGE Portugal on erinevad NIPCd ja majandushuviühingu asutamisel kasutati äriühingu TGE Bonn NIPCd, aga kulude jaotamiseks esitatud kuluarvetel filiaali TGE Portugal NIPCd.

2. Teenuse olemasolu

41.

Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a nõuab, et kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses tehtaks või teenuste osutamine artikli 24 lõike 1 tähenduses toimuks maksukohustuslasele, kellel on mahaarvamisõigus.

42.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt maksustatakse teenuste osutamine ainult juhul, kui teenuste osutaja ja teenuste saaja vahel on õigussuhe, mille raames toimuvad vastastikused sooritusel, kusjuures teenuste osutaja saadav vastutasu vastab tegelikult väärtuselt teenuste saajale osutatavatele teenustele. (10)

43.

Selle kohaselt arvestatakse teenuse osutamise puhul maksu teenuse eest saadud tasult ja teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. (11)

44.

Käesoleval juhul peab majandushuviühing seega olema osutanud konkreetset teenust, mille saajaks on TGE. Ainult sellisel juhul oleksid majandushuviühingu poolt TGE?le esitatud kuluarvetele märgitud ja TGE poolt makstud summad tasu teenuse eest, millelt tuli tõesti tasuda käibemaks.

45.

Kuid nagu märgivad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja põhikohtuasja kaebaja oma vastuses

Euroopa Kohtu teabetaotlusele, on asjaomaste summade puhul tegemist majandushuviühingu majandustegevuse üldkuludega. Kuluarvete ainus eesmärk oli nende kulude jaotamine TGE?le kui majandushuviühingu liikmele. Summad ei olnud majandushuviühingu vastutatuks TGE?le ja seega ei kujutanud need oma olemuselt tasu.

46.

Seega tuleb lähtuda sellest, et käesoleval juhul ei osutatud maksukohustuslasele konkreetset teenust. TGE?le kuluarvetel esitatud ja tema poolt makstud summad kujutavad endast hoopis majandushuviühingu üldkulude jaotamist viimase liikmetele, kes on kohustatud kasumit ja kahjumit jagama, mitte aga tasu konkreetse tegevuse eest.

47.

Seda järeldust kinnitab Euroopa Kohtu otsus *Cibo Participations*. Selles kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et dividendide maksmine ei ole tasu teenuse eest, vaid pelgalt osaluse omamise ja seega aktsionäristaatus tulemus. Üldiselt on dividendide maksmise eeltingimus eelkõige jaotatava kasumi olemasolu ja see sõltub seega äriühingu tulemist. (12) Käesoleval juhul ei maksa majandushuviühing oma liikmetele dividende, see tähendab kasumiosa. Pigem maksavad liikmed majandushuviühingule teatava summa. Kuid nagu maksuhaldur põhikohtuasjas juba märkis, on tegemist majandushuviühingu majandustegevuse üldkuludega. Nende kulude kandmine on lõppkokkuvõttes kohtuasjas *Cibo Participants* kõne all olnud dividendide maksmise peegelpilt: majandushuviühingu kuluarvetele märgitud summade suurus sõltub tema kasumiolukorrast samamoodi, nagu makstud dividendide suurus sõltus nende äriühingute kasumiolukorrast, kelles omas *Cibo Participations* osalust. Liikmel ei ole oma staatuse tõttu mitte üksnes õigus saada osa kasumist, vaid käesoleval juhul ka kohustus katta tekkinud kulusid. Kui kohtuasi *Cibo Participations* puudutas kasumist osasaamist, siis käesoleval juhul on kõne all tekkinud kulude katmine. Mõlemal juhul tulenevad maksed liikme- või aktsionäristaatusel ega kujuta endast seetõttu tasu teenuse eest.

48.

Tasu puudumine eristab käesolevat juhtumit kohtuasja *Heerma* aluseks olnud juhtumist. Selles asjas rentis seltsingu liige seltsingule kinnisasja, mille eest maksis seltsing talle renti, mis ei sõltunud tema osalusest seltsingu kasumis ja kahjumis. Euroopa Kohus otsustas selles kohtuasjas, et kinnisasja rentimine on käibemaksuga maksustatav teenus, kuna vastutatuks saadi konkreetset tasu. (13)

49.

Lõpuks ei saa kõnealust olukorda võrrelda ka ühingu liikme liikmetasuga. Euroopa Kohus otsustas kohtuasjas *Kennemer Golf*, et liikmetasu maksustatakse käibemaksuga, kui see on tasu ühingu objektide kasutamise võimaluse eest. (14) Seda seetõttu, et esiteks ei tulene liikmetasu maksmise kohustus otseselt sellest, et ühing saab kasumit või kahjumit, vaid põhineb ühingu põhikirjal. Lisaks puudutas kõne all olnud summa liikme konkreetset õigust kasutada ühingu spordirajatisi. Käesoleval juhul sõltub TGE?le esitatud kuluarvetele märgitud ja tema poolt makstud summade suurus seevastu ainult majandushuviühingu majandustulemustest. Teiseks ei anna majandushuviühing TGE?le oma vara kasutamise võimalust ega küsi selle eest tasu. Kuluarvele märgitud summa tuleneb pigem TGE staatusest majandushuviühingu liikmena ja sellega kaasnevast kasumi ja kahjumi kandmise kohustusest.

50.

Vastupidi komisjoni poolt kohtuistungil väidetule ei ole tegemist osalemisega teenuste osutamises käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses. Põhikohtuasja ese on ainult nende kulude sissenõudmine, mis majandushuviühingul on tekkinud seoses kolmandate isikute tarnitud kaupade ja osutatud teenustega. Kolmandad isikud tarnisid neid kaupu ja osutasid neid teenuseid siiski majandushuviühingule endale. Need olid majandushuviühingu majandustegevuse huvides ja neid ei edastatud tema liikmetele. Seetõttu – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on sõnaselgelt märkinud – ei osuta majandushuviühing sellega seoses oma liikmetele teenuseid. Seega ei ole käibemaksudirektiivi artikli 28 tingimused („teenuste osutamises“) täidetud.

51.

Neutraalsuse põhimõttest ei tulene midagi muud.

52.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte ja selle eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. (15)

53.

Ühine käibemaksusüsteem tagab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise. Selle tingimus on siiski põhimõtteliselt see, et nimetatud tegevused ise on käibemaksuga maksustatavad. (16)

54.

Kuna eeltoodu kohaselt ei ole tegemist teenuste osutamise käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses, ei ole majandushuviühing kohustatud tasuma käibemaksu oma liikmete vahel jaotatud äritegevuse üldkulude „edasikandmise“ eest. Käibemaksu tasuti seega ekslikult. Kuna liidu õiguse seisukohast ei oleks tulnud seda maksu tasuda, ei ole neutraalsuse põhimõtte kohaldamiseks ruumi. See põhimõtte ei kohusta käesoleval juhul vabastama TGEd majandushuviühingule makstud summadelt tasutud käibemaksust, kui maksu ei tule liidu õiguse kohaselt üldse tasuda.

55.

Seetõttu tuleb sedastada, et majandushuviühing ei osuta TGE?le teenuseid, mis annaksid TGE?le sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.

3. Teenuste osutamise koht

56.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul tõlgendada ka käibemaksudirektiivi artikleid 44 ja 45, milles on sätestatud teenuste osutamise koht.

57.

Käibemaksudirektiivi artikli 44 esimese lause kohaselt on maksukohustuslasele osutatud teenuse osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht. Liidu seadusandja on valinud selle esmaseks juhendumisaluseks, kuna objektiivse, lihtsa ja praktilise kriteeriumina pakub see suurt õiguskindlust. (17)

58.

Seevastu on käibemaksudirektiivi artikli 44 teises lauses mainitud seos teenuste saaja püsiva tegevuskohaga teisejärguline ja erand üldreeglist. (18)

59.

Kuigi Euroopa Kohus selgitas kohtuasjas Welmory nende kahe juhendumisaluse seost, on nii käibemaksudirektiivi artikli 44 esimese lause kui ka artikli 44 teise lause kohaselt kahtlemata oluline teenuste saamine maksukohustuslase poolt.

60.

Nagu eespool märgitud, ei ole käesoleval juhul tegemist teenusega. Teenuse puudumise tõttu ei ole teenuse osutamise kohta järelikult võimalik kindlaks määrata.

61.

Seega ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele selles osas vastata.

VI. Ettepanek

62.

Esitatud kaalutlustest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) eelotsusetaotlusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatava tarne või teenuse puudumise tõttu puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui Agrupamento Complementar de Empresas (majandushuviühing) kannab oma majandustegevuse üldkulud üle välisriigi õiguse alusel asutatud äriühingule, kes on tema liige, isegi kui sellelt summalt on ekslikult tasutud käibemaks ja liikme residendist filiaalile on esitatud seda summat kajastav arve.

(1) Algkeel: saksa.

(2) 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46) ja 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495).

(3) ELT 2006, L 347, lk 1.

(4) ELT 2011, L 77, lk 1.

(5) 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, punktid 23–34).

(6) 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punktid 33–37) ja 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punktid 25 ja 26).

(7) 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punkt 23).

(8) 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punkt 8).

(9) Kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582, punkt 38).

(10) 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 14); 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 39); 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punkt 34) ja 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punkt 24).

(11) 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 13) ja 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 39).

(12) 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punktid 42 ja 43); selle all peetakse silmas dividendide maksmise sõltuvust äriühingu majandustulemustest.

(13) 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punktid 13 ja 19).

(14) 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 40).

(15) 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 27); 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punktid 26 ja 27) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punktid 37–39).

(16) 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 27); 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punkt 27), ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 39).

(17) 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punktid 53–55).

(18) 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 56).