

62017CC0016

GENERALINIS ADVOKATAS

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 – Teisės pridėtinės vertės mokesčio srityje – Pirkimo mokesčio atskaita – Paslaugų teikimo sąvoka – Bendrovės ekonominės veiklos bendrą išlaidų paskirstymas akcininkams“

I. ?vadas

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 sistemai (2).

3.

Nagrinėdamas šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas turės galimybę iširti ?monių grupės bendrą išlaidų paskirstymo savo nariams poveikį teisei ? 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 sistemos (3) (toliau – PVM direktyva). Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

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

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 prievolę, 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, ši 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 priemonės (4). Jo 10 straipsnyje sukonkretinta verslo įsisteigimo vietos sąvoka, o 11 straipsnyje – nuolatinio padalinio sąvoka.

B. Nacionalinė teisė

8.

Nurodytą 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 registravimas 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 steigti juridiniai asmenys, tiek pagal tarptautinę arba kitos valstybės teisę steigti juridinių asmenų atstovybės, paprastai vykdančios veiklą Portugalijoje.

11.

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

III. Faktin?s aplinkyb?s ir pagrindin? byla

12.

TGE Gas Engineering GmbH (toliau – TGE Bonn) – pagal Vokietijos teis? ?steigta bendrov?, kurios buvein? yra Bonoje. 2009 m. kovo 3 d. konkre?iam (akcij? ?sigijimo) sandoriui vykdyti Portugalijoje jai buvo suteiktas juridinio asmens kodas 980410878, kaip subjektui nerezidentui, neturin?iam nuolatinio padalinio.

13.

Pareišk?ja pagrindin?je byloje yra bendrov? TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal – bendrov?s TGE Bonn filialas Portugalijoje (toliau – TGE Portugal). 2009 m. balandžio 7 d. Portugalijoje jai buvo suteiktas juridinio asmens kodas 980412463, kaip subjektui nerezidentui, turin?iam nuolatin? padalin?.

14.

2009 m. balandžio 17 d. TGE Bonn ir bendrov? Somague Engenharia SA (toliau – Somague) ?steig? ekonomini? interes? grup? (Agrupamento Complementar de Empresas) Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE (toliau – grup?).

15.

Bendrov?s steigimo sutartyje numatyti akcininki? ?našai ? grup?: Somague – 85 %, TGE Bonn – 15 %. Nukrypstant nuo to, grup?s vidaus susitarime nustatyta, kad TGE Bonn tenka 64,29 % grup?s veiklos rezultat? ir išlaid?, Somague –35,71 %.

16.

Steigdama grup? TGE Bonn naudojo jai suteikt? juridinio asmens kod? 980410878, kaip subjektui nerezidentui, neturin?iam nuolatinio padalinio, o ne TGE Portugal suteikt? juridinio kod? numer?.

17.

Grup? yra sudariusi sutart? su Portugalijos elektros energijos bendrove Redes Engéticas Nacionais (toliau – REN) ir jos užsakymu ?gyvendina gamtini? suskystint? dujų terminalo Sinese pl?tros projekt?.

18.

2009 m. geguž?s 4 d. grup? su TGE Portugal sudar? subrangos sutart?. Panaši sutartis buvo sudaryta ir su Somague.

19.

Pagal šias sutartis TGE Portugal ir Somague tiek? prekes ir teik? paslaugas kaip grup?s subrangov?s. Pagal grup?s ir TGE Portugal subrangos sutarties s?lyg? („Full back-to-back general principle“) grup? visus šiuos preki? tiekimus ir kitas paslaugas, kurias jai suteik? TGE Portugal, ?traukdavo ? s?skaitas fakt?ras, išrašomas REN kaip užsakovei.

20.

Grup? 64,29 % savo ekonomin?s veiklos išlaid? ?traukdavo ? s?skaitas fakt?ras, kurias ji išrašydavo TGE Portugal, ir šiuo tikslu naudojo TGE Portugal suteikt? juridinio asmens kod?. ? s?skaitas fakt?ras Somague grup? ?trauk? 35,71 % išlaid?. S?skaitos fakt?ros b?davo išrašomos tik siekiant paskirstyti grup?s išlaidas akcinink?ms. Taigi išlaidos b?davo paskirstomos pagal akcinink? vidaus susitarim? d?l grup?s finansini? ?sipareigojim? vykdymo. Vis d?lto grup? s?skaitose fakt?rose nurodydavo PVM ir j? sumok?davo, o Portugalijos mokes?i? administratorius d?l to niekada neprieštaravo.

21.

Atitinkamai TGE Portugal šiose s?skaitose fakt?rose nurodyt? pirkimo PVM atskait?.

22.

Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokes?i? ir muit? institucija, toliau – ATA) atliko 2009, 2010 ir 2011 m. mokestini? laikotarpi? TGE Portugal mokes?i? patikrinim? ir suraš? patikrinimo akt?. Jame ATA konstatavo, kad TGE Portugal ir TGE Bonn d?l skirting? juridinio asmens kod? laikytinos skirtingais teisiniais subjektais. ATA teigimu, kadangi grup?s akcinink? yra TGE Bonn, o ne TGE Portugal, grup? savo išlaidas ? s?skaitas fakt?ras TGE Portugal ?traukdavo neteis?tai. Tad ir TGE Portugal padaryta pirkimo mokes?io, susijusio su šiomis išlaidomis, atskaita buvo neteis?ta.

23.

Remdamasi šiomis išvadomis, ATA pri?m? sprendimus, kuriuose nustat? TGE Portugal mok?tin? PVM ir delspinigius. 2014 m. kovo 28 d. TGE Portugal d?l ši? sprendim?, susijusi? su 2010 ir 2011 m. mokestiniais laikotarpiais, pateik? administracin? skund?, ATA j? atmet?.

24.

2014 m. rugs?jo 19 d. TGE Portugal padav? skund? d?l administracinio skundo atmetimo; jai ?teiktas 2015 m. rugs?jo 25 d. sprendimas, kuriuo skundas taip pat buvo atmestas.

25.

2015 m. gruodžio 22 d. TGE Portugal d?l to pareišk? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

26.

2016 m. birželio 29 d. arbitražo nutartimi, gauta 2017 m. sausio 16 d., Tribunal Arbitral Tributário (Mokes?i? byl? arbitražo teismas, Portugalija) pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismui pateik? š? prejudicin? klausim?:

„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, ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 10 ir 11 straipsniai, taip pat neutralumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, kad Portugalijos mokes?i? administratorius atsisakyt? suteikti teis? ? PVM atskait? pagal Vokietijos teis? ?steigtos ?mon?s filialui, kurio situacija apib?dintina taip:

—

Vokietijos bendrovei Portugalijoje suteiktas mokes?i? mok?tojo kodas, kaip subjektui nerezidentui, neturin?iam nuolatinio padalinio, kad gal?t? ?vykdyti tam tikr? sandor?, konkre?iai, „?sigyti akcij?“,

—

v?liau Portugalijoje buvo ?registruotas šios Vokietijos bendrov?s filialas, kuriam, kaip nuolatiniam šios bendrov?s padaliniui, suteiktas atskiras mokes?i? mok?tojo kodas,

—

dar v?liau Vokietijos bendrov?, naudodama pirm?j? mokes?i? mok?tojo kod?, sudar? su kita ?mone sutart? d?l ekonomini? interes? grup?s (EIG) ?steigimo, siekdama Portugalijoje vykdyti rangos sutart?,

—

paskui filialas, naudodamas savo mokes?i? mok?tojo kod?, sudar? su EIG subrangos sutart?, kurioje numatytas padalinio ir EIG tarpusavio paslaug? teikimas ir sutarta, kad EIG išrašys subrangovams pagal sutartas proporcijas s?skaitas fakt?ras už patirtas išlaidas,

—

debetiniuose dokumentuose, kuriuos filialui išraš? d?l išlaid?, EIG nurod? mokes?i? mok?tojo kod? ir apskai?iavo PVM,

—

filialas atskait? pagal debetinius dokumentus sumok?t? PVM,

—

EIG vykdomi sandoriai (pagal subrangos sutart?) – tai filialo ir kitos EIG priklausan?ios ?mon?s sudaromi sandoriai, d?l kuri? ši ?mon? išrašydavo s?skaitas fakt?ras EIG nurodydama visas pajamas, d?l kuri? ji išrašydavo s?skaitas fakt?ras darb? užsakovui“

27.

Teisingumo Teismo prašymu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas – kaip ir pareišk?ja pagrindin?je byloje – papildomai nurod?, kad grup?s s?skaitomis fakt?romis tik buvo siekiama jos ekonomin?s veiklos bendras išlaidas paskirstyti acinink?ms.

28.

Procese Teisingumo Teisme TGE Portugal, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija pateik? rašytines pastabas ir j? atstovai dalyvavo 2018 m. kovo 19 d. teismo pos?dyje.

V. Vertinimas

A. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo teis? j? pateikti

29.

Kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, Tribunal Arbitral Tributário (Mokes?i? byl? arbitražo teismas) yra valstyb?s nar?s teismas pagal SESV 267 straipsn?, tad turi teis? Teisingumo Teismui pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? (5).

B. Prejudicinio klausimo aiškinimas

30.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s 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 sutart? d?l grup?s steigimo, TGE Portugal juridinio asmens kodas – su grupe sudarant subrangos sutart?.

31.

Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo klausimu iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar TGE Bonn arba TGE Portugal turi teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, kai grup? savo bendras išlaidas ?traukia ? s?skaitas fakt?ras TGE Portugal ir jose nurodo PVM. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar tokiu kaip šis atveju ?vykdytos PVM atskaitos s?lygos.

C. Teis? ? pirkimo mokes?io atskait?

32.

Teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? s?lygos nustatytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte: teis? atskaityti ankstesniame sandorio etape mok?tin? arba sumok?t? PVM turi apmokestinamasis asmuo, kuriam kitas apmokestinamasis asmuo tiek? prekes arba teik? paslaugas, kurias jis naudojo savo ekonominei veiklai vykdyti.

33.

Šiuo atveju nesigin?ijama d?l to, kad grup? sumok?jo PVM, kur? nurod? s?skaitose fakt?rose TGE Portugal. Taip pat nekyla abejoni? d?l to, kad grup? iš esm?s yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?.

34.

Vis d?lto neaišku, ar TGE Portugal yra paslaug?, kuri? išlaidos turi b?ti sumokamos, gav?ja.

1. Apmokestinamasis asmuo – paslaug? gav?jas

35.

Pagal PVM direktyvos 168 straipsn? teis? ? PVM atskait? turi tik apmokestinamasis asmuo. Tod?l paslaug? gav?jas turi b?ti apmokestinamasis asmuo pagal šią direktyv?.

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 kapitalo (6). Ekonominė rizika tenka tik bendrovei, kuriai priklauso filialas.

38.

Nors Sąjungos teisėje vartojama apmokestinamojo asmens sąvoka aiškinama autonomiškai ir vienodai (7), todėl apima ne tik fizinius ir juridinius asmenis, bet ir teisinio subjektiškumo neturinčius subjektus (8), bendrovė ir jos kitoje valstybėje narėje įsteigtas padalinys yra vienas ir tas pats teisinis subjektas, kuriame nėra dviejų savarankiškų apmokestinamųjų asmenų (9).

39.

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

40.

Šios išvados visiškai nekeičia aplinkybų, 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 fakturose 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 teisėtai PVM atskaitai turinčiam apmokestinamajam asmeniui.

42.

Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją paslauga yra apmokestinama tik tuomet, kai tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai vykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė (10).

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 ryšys (11).

44.

Taigi šiuo atveju grupė turėtų būti suteikusi konkrečią paslaugą TGE. Tik tuomet grupės sąskaitas fakturas TGE trauktos 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? Teisingumo Teismo prašymą suteikti informacijos, atitinkamos sumos yra grupės ekonominės veiklos bendros išlaidos. Sėskaitomis faktromis tik buvo siekiama šias išlaidas perkelti TGE kaip akcininkei. Sumos nebuvo sumokėtos už koki nors grupės paslaugą TGE, todėl nėra atlygio pobūdžio.

46.

Taigi preziumuotina, kad šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui nebuvo suteikta konkrečių paslaugų. Sėskaitas faktoras TGE trauktos ir jos sumokėtos sumos yra grupės bendros išlaidos, paskirstytos akcininkams dėl jų pareigos dalyvauti paskirstant pelną ir padengiant nuostolius, o ne atlygis už konkrečių veiklų.

47.

Šis 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 balanso (12). Šiuo atveju grupė nemoka dividendų, kitaip tariant, pelno dalį akcininkams. Priešingai, akcininkas 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 sėskaitų fakturų trauktos sumos dydis priklauso nuo jos pajamų situacijos, kaip ir išmokėto dividendų dydis priklausyt nuo bendrovei, kuri 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 steigtos bendrovės akcininkas bendrovei nuomojo žemės sklypą, o bendrovė akcininkui už tai mokėjo nuomos mokestį, nepriklausant 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 atlygis (13).

49.

Galiausiai šios bylos faktinės aplinkybės negali būti panašios ir asociacijos nario mokesčio mokėjimo aplinkybės. Teisingumo Teismas Sprendime Kennemer Golf nusprendė, kad nario mokestis PVM apmokestinamąjį vertę sudaro tuomet, kai jis yra atlygis už galimybę naudotis asociacijos turtu (14). Pirma, pareiga mokėti nario mokestį nekyla tiesiogiai iš to, kad asociacija uždirba pelno ar patiria nuostolių, bet yra grindžiama asociacijos statų autonomija. Be to, minėtu atveju nario mokestis buvo susijęs su konkrečia nario teise naudotis asociacijos sporto įrenginiais. Šiuo atveju sėskaitų fakturų TGE trauktų ir jos sumokėto sumų dydis priklausyt tik nuo grupės ekonominės veiklos rezultato. Antra, TGE nesuteikia galimybės naudotis savo turtu ir atlygio už tai neįtraukia sėskaitų fakturų. Priešingai, ši sėskaitų fakturų traukta suma yra TGE, kaip akcininkas, 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. Pagrindinis bylos dalykas yra tik grupės patirtų trečiųjų šalių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo išlaidų traukimas į skaitas fakturas. Tačiau šis trečiųjų šalių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas buvo vykdytas pačiai grupei. Jis buvo skirtas grupės ekonominei veiklai ir nebuvo perduotas jos akcininkams. Mat, kaip aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, grupė netiekė prekių ir neteikė paslaugų akcininkams. Taigi PVM direktyvos 28 straipsnio sąlygos („teikiant paslaugas“) nevykdytos.

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 naštos (15).

53.

Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas. Tam būtina sąlyga – kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (16).

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 bendrą išlaidą „nurodymą dar kartą suskaičiuoti fakturą“, kitaip tariant, paskirstymą akcininkams. 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 sumokėto sumos PVM, kai pagal Sąjungos teisę mokestis net neturėjo būti mokamas.

55.

Todėl reikia pažymėti, kad grupė TGE neteikia jokių paslaugų, kurios pagrįstą 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 saugumą (17).

58.

PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje nurodytas paslaugų gavėjo nuolatinis padalinys kaip priklausomumo veiksnys yra antraeilis ir laikytinas nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata (18).

59.

Nors Teisingumo Teismas byloje Welmory paaiškino šią dviejų priklausomumo veiksmų santykį, tiek pagal PVM direktyvos 44 straipsnio pirmą, tiek pagal antrą sakinį lemiamą reikšmę turi aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo yra paslaugų gavėjas.

60.

Vis dėlto, kaip pirmiau paaiškinta, 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 steigčiai bendrovei, kuri yra jos akcininkė, net jei per klaidą PVM nuo šios sumos buvo sumokėtas ir ši suma buvo traukta į skaitą faktūrą, išrašytą nacionalinėje teritorijoje steigtam akcininkės filialui.

(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.

(4) OL L 77, 2011, p. 1.

(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).

(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).

(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. rugs?jo 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. rugs?jo 27 d. Sprendimas Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, 42 ir 43 punktai); turima omenyje dividend? mok?jimo priklausomumas nuo bendrov?s ekonomin?s veiklos rezultato.

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

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

(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).