

62017CC0016

ENERĢLADVOKĀTES

JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 3. maijā (1)

Lieta C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti PVN jomā – Priekšnodokļa atskaitošana – Pakalpojuma jēdziens – Sabiedrības uzņēmējdarbības vispārīgo 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 vairākkārt (2).

3.

Šeit aplūkots lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kurā 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 kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Šīs direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

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 attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi 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 šā 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 kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (4). Tās 10. pantā ir precīzāk definēti 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 tiesību aktiem, gan par tādām juridisko personu pārstāvētām, kas dibinātas saskaņā ar starptautiskajām vai ārvalstu tiesību aktiem, 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 tās piešķiršana.

III. Fakti un pamatlieta

12.

TGE Gas Engineering GmbH (turpmāk tekstā – “TGE Bonn”) ir saskaņā ar Vācijas tiesību m dibināta sabiedrība ar juridisko adresi Bonn. 2009. gada 3. martā tai kļuva uzņēmumam nerezidentam bez pastāvīgās iestādes vietas atsevišķa darbējuma veikšanai (kapitāla iedē) Portugālē tika piešķirts NIPC 980410878.

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 kļuva uzņēmumam nerezidentam ar pastāvīgās iestādes vietu Portugālē tika piešķirts NIPC 980412463.

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 daļēniķu ieguldījums grupā ir 85 % no Somague un 15 % no TGE Bonn puses. Turpretim saskaņā ar grupas iekšējo vienošanos grupas darbības rezultāta un izdevumu sadalā TGE Bonn piedalās 64,29 % un Somague – 35,71 % apjomā.

16.

Dibinot grupu, TGE Bonn izmantoja NIPC 980410878, kurš tai bija piešķirts kļuva uzņēmumam nerezidentam bez pastāvīgās iestādes vietas, nevis TGE Portugal piešķirto NIPC.

17.

Pati grupa ir Portugāles elektroapgādes uzņēmuma Redes Engéticas Nacionais (turpmāk tekstā – “REN”) līgumpartnerē un tās labā īsteno Sinesas [Sines] sašķidrinātās dabasgāzes termināla paplašināšanas projektu.

18.

2009. gada 4. maijā grupa ar TGE Portugal noslēdza apakšuzņēmuma līgumu. Līdzīgā līgums bija noslēgts arī ar Somague.

19.

Pamatojoties uz šiem līgumiem, TGE Portugal un Somague veica preču piegādes un sniedza pakalpojumus kā grupas apakšuzņēmā. 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, tātad iekšējā rēķinos TGE Portugal, izmantojot TGE Portugal piešķirto NIPC. Sabiedrībai Somague grupa rēķinos iekšējā 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 tātad uzrādīja PVN, kuru samaksāja Portugāles nodokļu administrācijai, ko tā nekad nav apstrādājusi.

21.

Vai k 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. Tātad k TGE Bonn ir grupas dalībniece, bet TGE Portugal tātad nav, grupai neesot bijis tiesību savas izmaksas iekāut 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 apstrādāja aprēķinus par 2010. un 2011. taksācijas gadu, taču ATA šo sūdzību noraidīja.

24.

2014. gada 19. septembrā TGE Portugal šo noraidīšanu apstrādāja augstākā iestādē, taču arī šā sūdzība tika noraidīta ar lēmumu, kas tai tika izsniegts 2015. gada 25. septembrā.

25.

2015. gada 22. decembrā TGE Portugal cēla prasību par minēto lēmumu iesniedzējtiesā.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

26.

Ar 2016. gada 29. jūnija šķērtējtiesas lēmumu, kurš tika iesniegts 2017. gada 16. janvārī, Tribunal Arbitral Tributário (Šķērtējtiesa 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 tiesbūm dibinātas sabiedrības filiālei tiesības atskaitīt priekšnodokli situācijā, kur:

—

saskaņā ar Vācijas tiesbūm dibināta sabiedrība Portugālē kā uzņēmums nerezidents bez pastāvīgās iestādes vietas bija saņēmusi nodokļu maksātāja numuru atsevišķa darījuma

veikšanai, proti, "kapitāla iegupei";

—

pēc tam šīs saskaņo ar Vācijas tiesību dibinātās sabiedrības filiāle Portugālē tika reģistrēta kā pastāvīga iestāde, tai piešķirot savu nodokļa maksātāja numuru;

—

tad šīs saskaņo ar Vācijas tiesību dibinātās sabiedrības, 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;

—

vīlīk 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 iekāus rīcības apakšuzņēmumiem atbilstoši noliktajām proporcionālajām daļām;

—

debetnots, ko ACE izrakstīja saistībā ar filiālei rīcības iekāujamajām izmaksām, tādējādi šīs filiāles nodokļa maksātāja numuru, un aprēķināja PVN;

—

filiāle atskaitīja kā priekšnodokli debetnots aprēķināto PVN;

—

(pamatojoties uz apakšuzņēmuma līgumu) ACE saimniecisko darbību veido darījumi, ko veic filiāle un otrs ACE ietilpstošais uzņēmums, turklāt šie abi izrakstīja ACE rīcības par visiem iekāumiem, ko tās iekāva rīcības pasākumā

27.

Atbildot uz Tiesas līgumu sniegt informāciju, iesniedzītāja – tāpat kā prasītāja pamatlietā – papildus norādīja, ka grupas rīcību 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 ar 2018. gada 19. marta tiesas sēdē.

V. Vērtējums

A. Iesniedzītības tiesības uzdot prejudiciālus jautājumus

29.

K? Tiesa jau ir nospriedusi, Tribunal Arbitral Tributário (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s) ir uzskat?ma par dal?bvalsts tiesu LESD 267. panta izpratn? un t?d?? tai ir ties?bas uzdot Tiesai prejudici?lus jaut?jumus (5).

B. Prejudici?l? jaut?juma interpret?cija

30.

Sav? jaut?jum? iesniedz?jtiesa atsaucas uz atš?ir?gajiem NIPC, kas tika pieš?irti TGE Bonn un TGE Portugal un tika izmantoti saist?b? ar grupu, proti, TGE Bonn pieš?irtais NIPC, nosl?dzot grupas izveides l?gumu, un TGE Portugal pieš?irtais NIPC, nosl?dzot ar grupu apakšuz??muma l?gumu.

31.

Tom?r b?t?b? iesniedz?jtiesas uzdot? jaut?juma m?r?is ir noskaidrot, vai TGE Bonn un TGE Portugal ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja grupa savas kop?j?s izmaksas iek?auj r??inos sabiedr?bai TGE Portugal, nor?dot PVN. No š?da viedok?a iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las zin?t, vai šaj? liet? ir izpild?ti priekšnodok?a atskait?šanas nosac?jumi.

C. Ties?bas atskait?t priekšnodokli

32.

Ties?bu atskait?t priekšnodokli nosac?jumi ir nor?d?ti PVN direkt?vas 168. panta a) punkt?. Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto savai saimnieciskajai darb?bai, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis cits nodok?a maks?t?js.

33.

Netiek apstr?d?ts, ka šaj? liet? grupa ir samaks?jusi PVN, kuru t? bija iek??vusi r??inos TGE Portugal. T?pat netiek apstr?d?ts, ka princip? grupa ir nodok?a maks?t?js PVN direkt?vas izpratn?.

34.

Tom?r ir j?noskaidro, vai TGE Portugal ir pakalpojuma, kas ir izmaksu segšanas pretpakalpojums, sa??m?js.

1. Nodok?a maks?t?js k? pakalpojuma sa??m?js

35.

Saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu ties?bas atskait?t priekšnodokli ir tikai nodok?a maks?t?jam. T?d?? pakalpojuma sa??m?jam ir j?b?t nodok?a maks?t?jam direkt?vas izpratn?.

36.

PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka nodok?a maks?t?js ir jebkura persona, kas patst?v?gi veic jebkuru saimniecisku darb?bu.

37.

Par sabiedrības attiecībām ar savu filiāli citā dalībvalstī Tiesa jau ir nospriedusi, ka filiāle neveic patstāvīgu saimniecisko darbību, tādēļ ka tā pati neuzņemas ekonomisko risku, kas izriet to tās saimnieciskās darbības, it īpaši tādēļ, ka tai nav sūkumkapitāla (6). Drīzāk ekonomisko risku uzņemas vienīgi sabiedrība, kurai pieder filiāle.

38.

Lai gan Savienības tiesību jēdziens “nodokļa maksātājs” ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi (7) un tādēļ ietver ne tikai fiziskas un juridiskas personas, bet arī vienības, kurām nav juridiskas personas statusa (8), sabiedrība un tās filiāle citā dalībvalstī ir viena un tā pati juridiskā vienība, kura neietver divus patstāvīgus nodokļa maksātājus (9).

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 rīcinu 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 tiesiskās attiecības, kurās tiek īstenots savstarpīgs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtais samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (10).

43.

Saskaņā ar to nodokļa bēzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tādēļ pakalpojumu sniegšanu ar nodokli apliek tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (11).

44.

Tādā šajā lietā grupai būtu bijis jāsniedz konkrēts pakalpojums, kura saņēmējs ir TGE. Tikai tad summas, kuras grupa ir iekrāpusi rīcinu 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. Rīcinu

vien?gais m?r?is bija sadal?t š?s izmaksas uz TGE k? grupas dal?bnieku. Summas netika maks?tas par k?du grupas veiktu pretizpild?jumu par labu TGE, t?p?c t?m nebija atl?dz?bas rakstura.

46.

L?dz ar to ir j?pie?em, ka šaj? liet? netika sniegts konkr?ts pakalpojums nodok?a maks?t?jam. Toties to summu gad?jum?, kuras tika iek?autas r??inos TGE un kuras t? samaks?ja, runa ir par grupas visp?r?jo izmaksu sadali starp t?s dal?bniekiem, pamatojoties uz šo dal?bnieku pien?kumu uz?emties atbild?bu par pe??u un zaud?jumiem, nevis atl?dz?ba par konkr?tu darb?bu.

47.

Šo secin?jumu apstiprina ar? Tiesas spriedums Cibo Participations. Min?taj? liet? Tiesa atzina, ka dividenžu izmaksa ir nevis atl?dz?ba par pakalpojumu, bet gan vienk?rši kapit?lda?u ?pašumties?bu un t?d?j?di sabiedr?bas biedra statusa izpausme. Proti, dividenžu izmaksas nosac?jums parasti ir sadal?mas pe??as esam?ba, un t?d?j?di t? ir atkar?ga no sabiedr?bas ien?kumu bilances (12). Šaj? liet? grupa gan neizmaks? saviem dal?bniekiem dividendes, proti, pe??as da?as. Dr?z?k tie maks? k?du summu grupai. Tom?r – k? pamatliet? jau ir nor?d?jusi nodok?u administr?cija – runa ir par grupas uz??m?jdarb?bas visp?r?j?m izmaks?m. Šo izmaksu segšana galu gal? ir v?rt?jama k? spogu?att?ls dividenžu izmaksai liet? Cibo Participations – grupas r??inos iek?aut?s summas apm?rs ir atkar?gs no t?s ien?kumu situ?cijas, t?pat k? izmaks?jamo dividenžu apm?rs bija atkar?gs no to sabiedr?bu ien?kumu situ?cijas, kuru kapit?lda?as pieder?ja Cibo Participations. Sabiedr?bas biedram, pamatojoties uz savu sabiedr?bas biedra statusu, ir ne tikai ties?bas piedal?ties pe??as sadal?, bet šaj? liet? – ar? pien?kums segt radušos izdevumus. Liet? Cibo Participations runa bija par dal?bu pe??as sadal?, savuk?rt šaj? liet? runa ir par radušos izdevumu segšanu. Ab?s liet?s veiktie maks?jumi ir sabiedr?bas biedra statusa izpausme, un t?p?c tie nav atl?dz?ba par pakalpojumu.

48.

Ar to, ka nav atl?dz?bas, š? lieta atš?iras no gad?juma, kas bija lietas Heerma pamat?. Min?taj? liet? civilties?bu sabiedr?bas biedrs bija iznom?jis sabiedr?bai zemes gabalu, par kuru sabiedr?ba vi?am maks?ja nomas maksu, kura nebija atkar?ga no vi?a dal?bas sabiedr?bas pe??as un zaud?jumu sadal?. Min?taj? liet? Tiesa nosprieda, ka zemes gabala iznom?šana ir ar PVN apliekams pakalpojums, jo atl?dz?ba bija konkr?ta samaksa (13).

49.

Visbeidzot, šo situ?ciju nevar sal?dzin?t ar? ar biedra naudu, ko maks? apvien?bas biedrs. Liet? Kennemer Golf Tiesa gan atzina, ka biedra nauda ir PVN b?ze tad, ja t? ir atl?dz?ba par iesp?ju lietot apvien?bai piederošu mantu (14). Proti, pirmk?rt, pien?kums maks?t biedra naudu tieši izriet nevis no t?, ka apvien?ba g?st pe??u vai tai rodas zaud?jumi, bet gan pamatojas uz apvien?bas statut?ro autonomiju. Turkl?t izspriestaj? liet? biedra nauda attiec?s uz konkr?t?m biedru ties?b?m lietot apvien?bas sporta apr?kojumu. Turpretim šaj? liet? sabiedr?bai TGE r??inos iek?auto un t?s samaks?to summu apm?rs ir atkar?gs tikai no grupas saimniecisk?s darb?bas rezult?ta. Otrk?rt, grupa nedod iesp?ju TGE lietot grupai piederošu mantu un neizraksta tai r??inu par atl?dz?bu. Dr?z?k š? r??in? iek?aut? summa ir TGE k? grupas dal?bnieka statusa izpausme un no t? izrietošs pien?kums uz?emties atbild?bu par pe??u un zaud?jumiem.

50.

Pret?ji Komisijas apgalvojumiem tiesas s?d? šis nav pakalpojuma komisijas maksas gad?jums

PVN direktīvas 28. panta izpratnē. Pamatlietas priekšmets ir tikai to izdevumu iekārtāšana rīcības, 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 tīk tās dalībniekiem. Proti, kā nepārprotami ir norādījusi iesniedzējtiesa, šajā kontekstā nav pakalpojuma, ko grupa būtu sniegusi saviem dalībniekiem. Tādējādi nav izpildēti PVN direktīvas 28. pantā paredzētie nosacījumi ("ir iesaistīts pakalpojumu sniegšana").

51.

Tas pats izriet arī no neitralitātes principa.

52.

Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai tiesības atskaitēt priekšnodokli ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kura mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību (15).

53.

Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām. Tomēr princips ir jāievēro nosacījums, ka šīm darbībām pašām ir piemērojams PVN (16).

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 aprīcināja" savas uzņēmējdarbības vispārējās izmaksas, ko sadalīja starp saviem dalībniekiem. Tādā 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 tūdu pakalpojumu TGE, kas pamatotu TGE tiesības atskaitēt 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 pakalpojumu 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 noteiktību (17).

58.

Turpretim piesaiste pakalpojuma saņēmēja pastāvīgās iestādes vietai PVN direktīvas 44. panta

otraj? teikum? ir sekund?ra, un ar to ir noteikta atk?pe no visp?r?g? noteikuma (18).

59.

Lai gan liet? Welmory Tiesa ir izskaidrojusi saikni starp š?m ab?m piesaistes viet?m, ir skaidrs, ka gan saska?? ar PVN direkt?vas 44. panta pirmo teikumu, gan ar? saska?? ar š?s direkt?vas 44. panta otro teikumu noz?m?gais aspekts ir tas, ka nodok?a maks?t?js sa?em pakalpojumu.

60.

Tom?r, k? secin?ts iepriekš, šaj? liet? nav š?da pakalpojuma. T?p?c, t? k? nav pakalpojuma, nav iesp?jams noteikt pakalpojuma sniegšanas vietu.

61.

L?dz ar to no š?da viedok?a uz iesniedz?jtiesas jaut?jumu atbild?t nav iesp?jams.

VI. Secin?jumi

62.

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es iesaku Tiesai uz Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?v?s arbitr?žas centrs)) l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbild?t š?di:

PVN direkt?vas 168. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, t? k? nav veikta ar PVN apliekama pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, nav ties?bu atskait?t priekšnodokli, ja Agrupamento Complementar de Empresas (ekonomisko interešu grupa) savas uz??m?jdarb?bas kop?js izmaksas sadala uz ?rvalst? dibin?tu sabiedr?bu, kura ir grupas dal?bniece, pat ja par šo summu ir nepamatoti samaks?ts PVN un ir izrakst?ts r??ins viet?jai grupas dal?bnieces fili?lei.

(1) Ori?in?lvaloda – v?cu.

(2) Spriedumi, 2000. gada 27. janv?ris, 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.

(4) OV 2011, L 77, 1. lpp.

(5) Spriedums, 2014. gada 12. j?nijs, 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).

(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. janv?ris, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, 8. punkts).

(9) ?ener?ladvok?ta F. Lež? [F. Léger] secin?jumi liet? 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).

(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 atkar?ga no sabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas rezult?ta.

(13) Spriedums, 2000. gada 27. janv?ris, 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 Cr?dit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, 26. un 27. punkts), un 2016. gada 15. septembris, Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Tur?sticos (C?516/14, EU:C:2016:690, 37.–39. punkts).

(16) Spriedumi, 2001. gada 27. septembris, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, 27. punkts); 2013. gada 12. septembris, Le Cr?dit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, 27. punkts), un 2016. gada 15. septembris, Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Tur?sticos (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).