

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62017CJ0016

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugpjūčio 7 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Pirkimo mokestis atskaita – Teisės atskaita atsiradimas ir apimtis“

Byloje C-16/17

dėl Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [(Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] 2016 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. sausio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. kovo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, atstovaujamos advokatės A. Fernandes de Oliveira,

–

Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Laires,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rechená,

susipažinęs su 2018 m. gegužės 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1

Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 44, 45, 132 straipsnio 1 dalies f punkto, 167–169, 178, 179, 192a–194 ir 196 straipsnių, 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo Reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 10 ir 11 straipsnių ir neutralumo principo išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (toliau – TGE Sucursal em Portugal) ir Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija; toliau – ATA) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo jai priskirti teisę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, atsiradusią dėl to, kad buvo išrašytos sąskaitos faktūros dėl ekonominių interesų grupės (EIG) išlaidų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3

Pagal PVM direktyvos 44 straipsnį:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

4

Šios direktyvos 45 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

5

Minėtose direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas suformuluotas taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

f)

paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos.“

6

PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

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

7

Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodyta:

„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.“

8

Pagal šios direktyvos 169 straipsnio a punktą:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę į tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitą, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a)

vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtą galima atskaityti PVM, jei jie būtą vykdomi toje valstybėje narėje.“

9

PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punktuose numatyta:

„Kad galėtą gyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a)

atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>

f)

kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą.“

10

Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibr?žtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudot? savo teise ? atskait? tik tiekimo metu.“

11

Min?tos direktyvos 192a straipsnyje išd?styta:

„Taikant š? skirsn?, apmokestinamasis asmuo, kurio nuolatinis padalinys yra valstyb?s nar?s, kurioje atsiranda prievol? mok?ti PVM, teritorijoje, laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kuris n?ra ?sisteig?s toje valstyb?je nar?je, kai ?vykdomos šios s?lygos:

a)

tos valstyb?s nar?s teritorijoje jis atlieka apmokestinam?j? prekį tiekim? ar paslaug? teikim?;

b)

tiek?jo (teik?jo) padalinys, esantis tos valstyb?s nar?s teritorijoje, nedalyvauja tokiam tiekime ar teikime.“

12

PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinam? prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

13

Šios direktyvos 194 straipsnyje numatyta:

„1. Kai apmokestinam? prekį tiekim? arba paslaug? teikim? vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kurioje jis turi mok?ti PVM, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad prievol? sumok?ti PVM tenka asmeniui, kuriam prek?s yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos.

2. Valstyb?s nar?s nustato 1 dalies ?gyvendinimo s?lygas.“

14

Minutos direktyvos 196 straipsnis suformuluotas taip:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, registruotas [kaip] PVM mokėtojas, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigėjas valstybės narės teritorijoje.“

gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

15

gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 10 straipsnyje nurodyta:

„1. Taikant [PVM direktyvos] 44 ir 45 straipsnius, apmokestinamojo asmens verslo steigimo vieta yra ta vieta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos.

2. Siekiant nustatyti 1 dalyje nurodytą vietą, atsižvelgiama į tai, kur priimami svarbiausi verslo bendrojo valdymo sprendimai, kur yra registruota verslo buveinė ir kur vyksta verslo vadovų susitikimai.

Kai pagal šiuos kriterijus neįmanoma tiksliai nustatyti verslo steigimo vietos, pirmenybė teikiama vietai, kur priimami svarbiausi verslo bendrojo valdymo sprendimai.

3. Vien tik pašto adresas negali būti laikomas apmokestinamojo asmens verslo steigimo vieta.“

16

gyvendinimo reglamento 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo steigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.

2. Taikant toliau nurodytus straipsnius, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo steigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad jis galėtų teikti savo teikiamas paslaugas:

a)

[PVM direktyvos] 45 straipsnis;

b)

nuo 2013 m. sausio 1 d. – [PVM direktyvos] 56 straipsnio 2 dalies antra pastraipa;

c)

iki 2014 m. gruodžio 31 d. – [PVM direktyvos] 58 straipsnis;

d)

[PVM direktyvos] 192a straipsnis.

3. PVM mokėtojo kodo turėjimo savaime nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo būtų laikomas turinčiu nuolatinį padalinį.“

Portugalijos teisė

17

Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarka), patvirtinta 1998 m. gegužės 13 d. Dekretu ir Statymu Nr. 129/98 (Diário da República I, serija I-A, Nr. 110, 1998 m. gegužės 13 d.), reglamentuojamas juridinių asmenų traukimas į nacionalinį juridinių asmenų registrą.

18

Pagal Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarkos 4 straipsnio 1 dalies a ir b punktus šiame registre registruojami tiek pagal Portugalijos arba kitos valstybės teisę steigti juridiniai asmenys, tiek pagal tarptautinę arba kitos valstybės teisę steigti juridinių asmenų atstovybą, paprastai vykdančios veiklą Portugalijoje.

19

Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarkos 13 straipsnyje numatyta, kad kiekvienas šiame registre registruotas juridinis asmuo gauna mokesčių mokėtojo kodą, o šiame straipsnyje nustatyta šio kodo suteikimo tvarka.

20

Pagal Juridinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 6 straipsnio 2 dalį remdamasi steigimo sutartyje tvirtinta proporcinge dalimi EIG turi išrašyti sąskaitas fakturas jį sudarančioms šalims dėl per ataskaitinius metus uždirbto pelno arba patirto nuostolio. Šis pelnas arba nuostolius turi būti atsižvelgta apskaičiuojant EIG narių apmokestinamąsias pajamas pajamų mokesčio tikslais.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

21

2009 m. kovo 3 d. TGE Gas Engineering GmbH (toliau – TGE Bonn), pagal Vokietijos teisę Bonoje steigta bendrovė, Portugalijoje gavo mokesčių mokėtojo kodą 980410878, suteikiamą šio subjekto nerezidentui, neturintiam nuolatinio padalinio ir siekiančiam atlikti atskirą aktą, t. y. įsigyti akciją.

22

2009 m. balandžio 7 d. TGE Sucursal em Portugal buvo registruota Portugalijoje kaip šio subjekto nerezidentas, turintis nuolatinį padalinį filialo forma, ir jam buvo suteiktas mokesčių mokėtojo kodas 980412463.

23

TGE Bonn su Somague Engenharia SA sudarė EIG, pavadintą „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (toliau – EIG Projesines). Siekdama sudaryti EIG Projesines, TGE Bonn pasinaudojo mokesčių mokėtojo kodu, o ne TGE Sucursal em Portugal kodu. EIG Projesines gavo

savo mokesčių mokėjimo kodą, t. y. 508917280.

24

EIG Projesines tikslas buvo įgyvendinti suskystintą gamtinę dujų terminalo išplėtimo projektą Sinese, Portugalijoje. Šis terminalas priklauso Portugalijos elektros energijos bendrovei Redes Energéticas Nacionais SA.

25

Portugalijoje EIG taikoma speciali tvarka. Pagal Juridinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 6 straipsnio 2 dalį remdamasi steigimo sutartyje tvirtinta proporcine dalimi EIG turi išrašyti sąskaitas fakturas į sudarančioms šalims dėl per ataskaitinius metus uždirbto pelno arba patirto nuostolio. Šis pelnas arba nuostolius turi būti atsižvelgta apskaičiuojant EIG narių apmokestinamąsias pajamas pajamų mokesčio tikslais.

26

EIG Projesines steigimo sutartyje numatyta, kad Somague Engenharia padengia 85 %, o TGE Bonn 15 % jos išlaidų. Be to, sutartyje ir EIG Projesines vidaus reglamente 64,29 % sąpareigojimų ir neapibrėžtųjų sąpareigojimų priskiriami TGE Bonn, o likę 35,71 % priskiriami Somague Engenharia.

27

2009 m. gegužės 4 d. TGE Sucursal em Portugal sudarė subrangos sutartį su EIG Projesines. Subrangos sutartyje buvo numatytas abipusis paslaugų teikimas tarp TGE Sucursal em Portugal ir EIG Projesines, kuri turėjo išrašyti sąskaitas fakturas dėl šių išlaidų TGE Sucursal em Portugal.

28

EIG Projesines perdavė visas su subrangos sutartimi susijusias sąskaitas fakturas ir iš Somague Engenharia à Redes Energéticas Nacionais, kaip iš užsakovo, gautas sąskaitas fakturas TGE Sucursal em Portugal, laikydamosi subrangos sutartyje tvirtinto stipraus ryšio su TGE Sucursal em Portugal principu (full back-to-back general principle).

29

Siekdama priskirti išlaidas ir išrašyti sąskaitas fakturas EIG Projesines atsižvelgė į TGE Sucursal em Portugal, o ne į TGE Bonn mokesčių mokėjimo kodą. Debeto avizose, kurias nusiuntė TGE Sucursal em Portugal, EIG Projesines nurodė jo mokesčių mokėjimo kodą ir šiuo pagrindu apskaičiavo PVM. EIG Projesines 64,29 % savo išlaidų priskyrė TGE Sucursal em Portugal.

30

TGE Sucursal em Portugal vėliau atskaitė PVM, sumokėtą pagal EIG Projesines išrašytas debeto avizas.

31

Atlikdamas TGE Sucursal em Portugal mokesčių patikrinimą už 2011–2009 ataskaitinius metus ATA parengė ataskaitą, joje teigiama, kad TGE Sucursal em Portugal ir TGE Bonn yra du skirtingi ūkio subjektai, kurių kiekvienas turi skirtingus mokesčių mokėjimo kodus. Anot ATA, kadangi TGE Sucursal em Portugal nebuvo EIG Projesines narys, pastaroji negalėjo jam priskirti išlaidų, todėl

TGE Sucursal em Portugal negal?jo už jas atskaityti PVM.

32

Taigi ATA papraš? TGE Sucursal em Portugal gr?žinti sumas, atitinkan?ias š? neteisingai atskaityt? PVM. TGE Sucursal em Portugal kreip?si ? Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Mokes?i? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija] siekdama, kad b?t? panaikintas sprendimas, kuriuo ATA papraš? gr?žinti š? mokes?.

33

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme ATA teigia, kad TGE Sucursal em Portugal buvo nuolatinis padalinys, turintis nuo TGE Bonn atskiro asmens status? ir atskir? paj?gum? mok?ti mokes?ius. Kadangi tik TGE Bonn buvo EIG Projesines nar?, TGE Sucursal em Portugal negal?jo padengti EIG Projesines išlaid? ir atskaityti PVM, susijusio su šiomis išlaidomis. Tai, kad EIG Projesines išrašytose s?skaitose fakt?rose taikomos steigimo sutartyje ?tvirtintos pasidalijimo normos, šiuo klausimu neturi reikšm?s.

34

Anot ATA, šie du ?kio subjektai tur?jo savo mokes?i? mok?tojo status?, tod?l buvo du atskiri ?kio subjektai PVM tikslais. Jei TGE Bonn b?t? nor?jusi priskirti EIG Projesines peln? TGE Sucursal em Portugal kaip ?kio subjektas nerezidentas, turintis nuolatin? padalin?, ji tur?jo ir gal?jo naudoti jos mokes?i? mok?tojo kod? EIG Projesines steigimo momentu.

35

Be to, ATA mano, kad n?ra nedelsiant atsirandan?io ir tiesioginio ryšio tarp debeto aviz?, kurias pateikta padengti TGE Sucursal em Portugal, ir pastarosios aktyvios veiklos. Tod?l n?ra jokios teis?s ? PVM atskait?.

36

Šiomis aplinkyb?mis Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Mokes?i? arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras)] nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar PVM direktyvos <...> 44, 45 straipsniai, 132 straipsnio 1 dalies f punktas, 167[–]169, 178, 179, [192a–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 padalinui, 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,

–  
debeto avizose, kurias filialui išraš? d?l išlaid?, EIG nurod? mokes?i? mok?tojo kod? ir apskai?iavo PVM,

–  
filialas atskait? pagal debeto avizas 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?“

D?l prejudicinio klausimo

37

Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 167 ir 168 straipsnius kartu su neutralumo principu reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama tai, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius mano, jog bendrov?, kuri turi buvein? kitoje valstyb?je nar?je, ir filialas pirmojoje iš ši? valstybi? yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš ši? ?kio subjekt? turi mokes?i? mok?tojo kod?, ir d?l šios priežasties atsisako suteikti teis? filialui atskaityti PVM pagal debeto avizas, išrašytas EIG, kurios nar? yra min?ta bendrov?, bet ne jos filialas.

38

Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, gin?as pagrindin?je byloje iš esm?s kilo d?l kompetentingo mokes?i? administratoriaus padarytos išvados, remiantis tuo, kad TGE Bonn ir TGE Sucursal em Portugal turi skirtingus mokes?i? mok?tojo kodus, ir tuo, kad steigiant EIG Projesines buvo panaudotas TGE Bonn mokes?i? mok?tojo kodas, nors išrašant s?skaitas fakt?ras d?l su min?ta grupe susijusi? išlaid? paskirstymo pastaroji naudojosi TGE Sucursal em Portugal mokes?i? mok?tojo kodu.

39

Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, remiantis PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? PVM už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti

kitas apmokestinamasis asmuo. Tod?l aptariamas paslaug? gav?jas turi b?ti apmokestinamasis asmuo pagal ši? direktyv?.

40

PVM direktyvos 9 straipsnyje „apmokestinamasis asmuo“ apibr?žiamas kaip asmuo, kuris „savarankiškai“ vykdo ekonomin? veikl?. Siekiant vienodai taikyti PVM direktyv? ypa? svarbu, kad jos III antraštin?je dalyje pateikiama „apmokestinamojo asmens“ s?voka b?t? aiškinama autonomiškai ir vienodai (2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo Skandia America (USA), Sverige patronuojamoji bendrov? (C?7/13, EU:C:2014:2225, 23 punktas).

41

Taigi, kalbant apie vienoje valstyb?je nar?je ?steigt? bendrov? ir jos filial?, esant? kitoje valstyb?je nar?je, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad šie du ?kio subjektai yra vienas ir tas pats PVM apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, 37 punkt?; 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo Komisija / Italija, C?244/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:478, 38 punkt? ir 2013 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo Le Crédit Lyonnais, C?388/11, EU:C:2013:541, 34 punkt?), nebent nustatoma, kad šis filialas vykdo savarankišk? ekonomin? veikl?. Šiuo klausimu reikia išsiaiškinti, ar toks filialas gali b?ti laikomas savarankišku b?tent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusį ekonomin? rizik? (2006 m. kovo 23 d. Sprendimo FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, 35 punktas).

42

Pagrindin?je byloje TGE Bonn Portugalijoje gavo pirm? mokes?i? mok?tojo kod?, siekdama atlikti atskir? akt? – ?steigti EIG Projesines. V?liau TGE Bonn gavo antr? mokes?i? mok?tojo kod? TGE Succursal em Portugal ?registruoti, kuris buvo naudojamas visai TGE Bonn ir min?to filialo vykdomai veiklai Portugalijoje. Akivaizdu, kad šie du TGE Bonn ir TGE Succursal em Portugal mokes?i? mok?tojo kodai yra priskirtini vienam ?kio subjektui, t. y. TGE Bonn.

43

Iš to išplaukia, kad TGE Bonn ir TGE Succursal em Portugal yra vienas apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?.

44

Primintina, kad, pirma, pagal suformuot? jurisprudencij? PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (be kita ko, žr. 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo Ecotrade, C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 39 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?; 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, 44 punkt? ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 30 punkt?).

45

Nagrin?jamoje byloje, kadangi TGE Bonn ir TGE Succursal em Portugal turi b?ti laikomi sudarantys vien? ir t? pat? juridin? subjekt? ir tod?l vien? apmokestinam?j? asmen?, pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai šios atskaitos reikalavimai yra ?vykdyti (pagal analogij? žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, 31 punkt?).

46

Vadinasi, kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamą prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokesčių, nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudojimuisi šia teise padaryti neįmanomą (2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, 51 punktą ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo Ecotrade, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 64 punktą).

47

Darytina išvada, kad susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratorius negali atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į pirkimo PVM atskaitą vien dėl to, kad minėtas apmokestinamasis asmuo pasinaudojo mokesčių mokėtojo kodu ir kaip tokio subjektas nerezidentas, neturintis nuolatinio padalinio, EIG steigimo momentu ir pasinaudojo filialo, tos pačios valstybės rezidento, mokesčių mokėtojo kodu, siekdamas išrašyti sąskaitas faktūras dėl šios EIG išlaidų.

48

Šios išvados negali paneigti aplinkybės, kad TGE Bonn steigta Vokietijoje ir kad TGE Succursal em Portugal turi savo buveinę Portugalijoje.

49

Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 44 straipsnio pirmą sakinį paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, vieta yra ten, kur tas asmuo steigė savo verslą. Sąjungos teisės aktų leidėjas šį priklausomumo veiksnį laikė prioritetiniu, nes jis, kaip objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, leidžia užtikrinti didelį teisinį saugumą (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55 punktai). PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje nurodytas apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys kaip priklausomumo veiksnys yra antraeilis ir laikytinas nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 56 punktą).

50

Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje vykdytos kitos teisės į pirkimo mokesčių atskaitą sąlygos, kaip antai išvardytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte.

51

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai kartu su neutralumo principu, aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama tai, jog valstybės narės mokesčių administratorius mano, kad bendrovė, kuri turi buveinę kitoje valstybėje narėje, ir filialas pirmojoje iš šių valstybių yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš šių tokio subjektų turi mokesčių mokėtojo kodą, ir dėl šios priežasties atsisako suteikti teisę filialui atskaityti PVM pagal debeto avizas, išrašytas EIG, kurios narė yra minėta bendrovė, bet ne jos filialas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 168 straipsnius kartu su neutralumo principu, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama tai, jog valstybės narės mokesčių administratorius mano, kad bendrovė, kuri turi buveinę kitoje valstybėje narėje, ir filialas pirmojoje iš šių valstybių yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš šių subjekto turi mokesčių mokėtojo kodą, ir dėl šios priežasties atsisako suteikti teisę filialui atskaityti pridėtinės vertės mokesčio pagal debeto avizas, išrašytas ekonominių interesų grupės, kurios narys yra minėta bendrovė, bet ne jos filialas.

Parašai.

( \*1 ) Proceso kalba: portugalų.