



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. května 2018¹

Věc C-16/17

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (rozhodčí soud pro daňové věci (ústřední orgán pro správní rozhodčí řízení), Portugalsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Právní předpisy o dani z přidané hodnoty – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Pojem služby – Přenesení všeobecných nákladů související s podnikatelskou činností společnosti na společníky“

I. Úvod

1. Je známým fenoménem, že mezi společnostmi a jejich společníky může docházet k výměně plnění nikoli pouze v rámci vztahu ke společnosti, nýbrž i na základě vlastního právního vztahu, který je na tom nezávislý.
2. S účinky tohoto fenoménu na systém DPH se Soudní dvůr zabýval již několikrát².
3. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nabízí Soudnímu dvoru příležitost objasnit důsledky pro nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, pokud sdružení podniků přeneslo své všeobecné náklady na své členy.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijněprávní rámec případu tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³ (dále jen „směrnice o DPH“). Článek 167 této směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

5. Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

- a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6. Článek 44 první věta směrnice o DPH ve znění platném od 1. ledna 2010 stanoví, že místem poskytnutí služby osobě povinné k dani je sídlo její ekonomické činnosti. Je-li naproti tomu služba poskytována na stálou provozovnu osoby povinné k dani, považuje se podle čl. 44 druhé věty směrnice o DPH za místo poskytnutí služby místo stálé provozovny.

7. Prováděcí předpisy k tomuto ustanovení obsahuje prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty⁴ platné od 1. července 2011. Jeho článek 10 blíže definuje pojem sídla ekonomické činnosti, jeho článek 11 pojem stálé provozovny.

B. Vnitrostátní právní předpisy

8. Portugalský zákonodárce provedl požadavky uvedených ustanovení směrnice o DPH.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (zákon o státním rejstříku právnických osob, dále jen „zákon RNPC“) upravuje zápis právnických osob do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Státní rejstřík právnických osob, dále jen „RNPC“).

10. Podle čl. 4 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona RNPC obsahuje tento rejstřík zápisy jak právnických osob portugalského nebo zahraničního práva, tak zastoupení právnických osob mezinárodního práva nebo zahraničního práva, které obvykle v Portugalsku vykonávají činnost.

11. Článek 13 zákona RNPC stanoví, že každá právnická osoba zapsaná v RNPC získá Número de Identificação de Pessoa Coletiva (identifikační číslo právnické osoby, dále jen „NIPC“) a upravuje podrobnosti jeho přidělení.

III. Skutkový stav a původní řízení

12. TGE Gas Engineering GmbH (dále jen „TGE Bonn“) je společností založenou podle německého práva se sídlem v Bonnu. Dne 3. března 2009 jí bylo v Portugalsku přiděleno NIPC 980 410 878 pro uskutečnění jednorázového úkonu (nabytí obchodních podílů ve společnosti) jako společnosti nerezidentovi bez stálé provozovny.

13. Navrhovatelka v původním řízení je portugalskou pobočkou TGE Bonn s názvem „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal“ (dále jen „TGE Portugal“). Dne 7. dubna 2009 jí bylo jako společnosti nerezidentovi se stálou provozovnou v Portugalsku přiděleno NIPC 980 412 463.

4 – Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

14. TGE Bonn zřídila dne 17. dubna 2009 společně se Somague Engenharia SA (dále jen „Somague“) hospodářské zájmové sdružení za účelem vzájemné podpory (Agrupamento Complementar de Empresas) pojmenované „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, AIE“ (dále jen „sdružení“).

15. Společenská smlouva stanoví příspěvky společníků na sdružení v poměru 85 % v případě společnosti Somague a 15 % pro TGE Bonn. Odlišně od toho stanoví vnitřní ujednání sdružení, že TGE Bonn se podílí v poměru 64,29 % a Somague v poměru 35,71 % na výsledku a nákladech sdružení.

16. Při zřízení sdružení používala TGE Bonn NIPC 980 410 878, které jí bylo přiděleno jakožto společnosti nerezidentovi bez stálé provozovny, nikoli NIPC přidělené TGE Portugal.

17. Sdružení samo je smluvním partnerem Redes Energéticas Nacionais (dále jen „REN“), portugalské energetické společnosti, a pro tuto společnost realizuje záměr rozšíření terminálu v Sines, terminálu pro přírodní kapalným plyn.

18. Sdružení uzavřelo dne 4. května 2009 s TGE Portugal subdodavatelskou smlouvu. Podobná smlouva existovala rovněž se Somague.

19. Na základě těchto smluv poskytovaly TGE Portugal a Somague dodávky a služby jakožto subdodavatelé sdružení. V souladu s právní úpravou v subdodavatelské smlouvě mezi sdružením a společnostmi TGE Portugal („Full back-to-back general principle“) vyúčtovalo sdružení veškeré tyto dodávky a jiná plnění, které TGE Portugal pro něj poskytovalo, společnosti REN jakožto developerovi.

20. Sdružení vyúčtovalo náklady, které vznikly v souvislosti s jeho vlastní ekonomickou činností, TGE Portugal v rozsahu 64,29 % s použitím NIPC, které bylo přiděleno TGE Portugal. Společnosti Somague vyúčtovalo sdružení 35,71 % nákladů. Vyúčtování sloužilo pouze k tomu, aby byly přeneseny náklady sdružení na jeho společníky. V souladu s tím byly rozděleny náklady podle vnitřního ujednání společníků o hrazení závazků sdružení. Sdružení nicméně vykázalo na fakturách DPH a odvedlo ji portugalským orgánům finanční správy, což tyto orgány nikdy nezpochybnily.

21. TGE Portugal uplatnila následně odpočet daně zaplacené na vstupu za DPH uvedenou na těchto fakturách.

22. V rámci daňové kontroly ve společnosti TGE Portugal za roky 2009, 2010 a 2011 provedené Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, dále jen „ATA“) byla vyhotovena zpráva o daňové kontrole. ATA v ní konstatoval, že s TGE Portugal a TGE Bonn musí být zacházeno na základě odlišného NIPC jako s rozdílnými právními subjekty. Vzhledem k tomu, že TGE Bonn je společníkem sdružení, nikoli však TGE Portugal, vyúčtovalo sdružení své náklady TGE Portugal neoprávněně. Odpočet daně na vstupu, který TGE Portugal uplatnila, byl pro tyto náklady nepřipustný.

23. Na základě těchto závěrů vydal ATA vůči TGE Portugal výměry, ve kterých stanovila DPH včetně kompenzačních úroků. TGE Portugal proti tomu podala dne 28. března 2014 námitky za zdaňovací období 2010 a 2011, které ATA zamítl.

24. Dne 19. září 2014 podala TGE Portugal stížnost proti zamítnutí námítky, která byla opět zamítnuta rozhodnutím, které bylo této společnosti doručeno dne 25. září 2015.

25. Dne 22. prosince 2015 podala TGE Portugal k předkládajícímu soudu návrh na zahájení rozhodčího řízení, směřující proti uvedenému rozhodnutí.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

26. Rozhodnutím rozhodčího soudu ze dne 29. června 2016 doručeným dne 16. ledna 2017 předložil Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci, Portugalsko) Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se této otázky:

„Musí být články 44 a 45, čl. 132 odst. 1 písm. f), jakož i články 167, 168, 169, 178, 179, 192a, 193, 194 a 196 směrnice o DPH (směrnice 2006/112), články 10 a 11 prováděcího nařízení (EU) č. 282/2011 a zásada neutrality vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby portugalský orgán daňové správy zamítl nárok na odpočet DPH pobočky společnosti založené podle německého práva v situaci, kdy:

- společnost založená podle německého práva získala v Portugalsku daňové identifikační číslo pro uskutečnění jednorázového úkonu, a sice pro „nabytí podílů ve společnosti“, přičemž zmíněné číslo odpovídá subjektu nerezidentovi bez stálé provozovny;
- následně byla v Portugalsku registrována pobočka této společnosti podle německého práva, která získala vlastní daňové identifikační číslo jakožto stálá provozovna zmíněné společnosti;
- společnost založená podle německého práva poté uzavřela s jiným podnikem smlouvu o zřízení hospodářského zájmového sdružení (Agrupamento Complementar de Empresas – ACE) za účelem provedení zakázky na stavební práce v Portugalsku, přičemž použila prvně jmenované daňové identifikační číslo
- zmíněná pobočka následně uzavřela s hospodářským zájmovým sdružením subdodavatelskou smlouvu pod svým vlastním daňovým identifikačním číslem, přičemž byla sjednána plnění, jež si pobočka a hospodářské zájmové sdružení vzájemně poskytnou, jakož i to, že posledně jmenovaný subjekt bude muset vynaložené náklady fakturovat svým subdodavatelům v dohodnutých poměrech;
- v oznámeních o dluhu, která vystavilo hospodářské zájmové sdružení za účelem fakturování nákladů pobočky, uvedlo toto sdružení daňové identifikační číslo této pobočky, přičemž účtovalo DPH;
- pobočka odpočetla DPH, která byla účtována v oznámeních o dluhu
- plnění uskutečňovaná hospodářským zájmovým sdružením sestává (prostřednictvím subdodávek) z plnění uskutečňovaných pobočkou a dalším podnikem, který je členem hospodářského zájmového sdružení, přičemž posledně jmenované subjekty fakturovaly hospodářskému zájmovému sdružení veškeré částky, jež toto sdružení fakturovalo objednateli?“

27. Na žádost Soudního dvora o informaci předkládající soud – stejně jako navrhovatelka v původním řízení – dodatečně odpověděl, že účelem faktur sdružení bylo pouze přenesení všeobecných nákladů souvisejících s jeho ekonomickou činností na společnosti.

28. TGE Portugal, Portugalská republika a Evropská komise předložily v řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření a zúčastnily se ústního jednání konaného dne 19. března 2018.

V. Posouzení

A. Oprávnění předkládajícího soud předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

29. Jak již Soudní dvůr rozhodl, Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci) je třeba považovat za soud členského státu ve smyslu článku 267 SFEU, a je tedy oprávněn předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce⁵.

B. Výklad předběžné otázky

30. Ve své otázce předkládající soud bere v potaz rozdílná NIPC, která byla udělena společnostem TGE Bonn a TGE Portugal a byla užívána v souvislosti se sdružením, a to NIPC společnosti TGE Bonn při uzavření smlouvy o zřízení sdružení, jakož i NIPC společnosti TGE při uzavření subdodavatelské smlouvy se sdružením.

31. V podstatě však otázka předkládajícího soudu míří na objasnění, zda TGE Bonn nebo TGE Portugal mají nárok na odpočet, pokud sdružení fakturuje své všeobecné náklady společnosti TGE Portugal s vykázáním DPH. V tomto ohledu by předkládající soud chtěl v podstatě vědět, zda jsou splněny podmínky odpočtu daně v případě, jako je projednávaný případ.

C. Nárok na odpočet

32. Podmínky nároku na odpočet jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH: K nároku na odpočet daně splatné nebo odvedené na vstupu je oprávněna osoba, která je sama povinná k dani a od jiné osoby povinné k dani přijala dodání nebo službu, kterou osoba používá pro účely vlastní ekonomické činnosti.

33. V projednávaném případě sdružení nesporně odvedlo DPH, kterou vyúčtovalo společnosti TGE Portugal. Rovněž je nesporné, že sdružení v zásadě podléhá dani ve smyslu směrnice o DPH.

34. Je třeba ovšem objasnit, zda TGE Portugal je příjemcem služby, které se poskytuje za úplatu v podobě náhrady nákladů.

1. Osoba povinná k dani jako příjemce služby

35. Podle článku 168 směrnice o DPH náleží nárok na odpočet daně pouze osobě povinné k dani. Příjemce služby tedy musí být osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice.

36. Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že osobou povinnou k dani je ten, kdo vykonává samostatně ekonomickou činnost.

37. Ohledně vztahu společnosti ke své pobočce v jiném členském státu Soudní dvůr již rozhodl, že pobočka neprovozuje žádnou samostatnou ekonomickou činnost, protože sama nenese hospodářské riziko své ekonomické činnosti, zejména protože nemá žádný dotační kapitál⁶. Spíše nese ekonomické riziko výhradně společnost, ke které náleží pobočka.

5 – Rozsudek ze dne 12. června 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, body 23 až 34).

6 – Rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, body 33 až 37), a ze dne 17. září 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 25 a 26).

38. I když je třeba vykládat pojem osoby povinné k dani v unijním právu autonomně⁷, a nezahrnuje tedy pouze fyzické a právnické osoby, nýbrž i entity bez právní subjektivity⁸, jedná se u společnosti a její pobočky v jiném členském státě o jednu a tutéž právní entitu, v rámci níž neexistují dvě samostatné osoby povinné k dani⁹.

39. Podle tohoto kritéria tvoří TGE Bonn a TGE Portugal *jednu* osobu povinnou k dani (dále jen „TGE“) ve smyslu směrnice o DPH.

40. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že TGE Bonn a TGE Portugal mají rozdílná NIPC a při zřízení sdružení bylo použito NIPC společnosti TGE Bonn, avšak pro vyúčtování rozdělení nákladů se použilo NIPC společnosti TGE Portugal.

2. Existence služby

41. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH vyžaduje, aby plnění (dodání ve smyslu článku 14 nebo služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH) bylo poskytováno vůči osobě povinné k dani, která má nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

42. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je poskytování služby zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem této služby právní vztah, v jehož rámci si vyměňují vzájemná plnění, a odměna poskytovatele služby představuje skutečnou protihodnotu za poskytnutou službu¹⁰.

43. Podle toho základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je tedy zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním¹¹.

44. V projednávaném případě by tedy sdružení muselo poskytovat konkrétní službu, jejímž příjemcem je TGE. Pouze pak by byly částky vyúčtované ve fakturách vystavených sdružením společnosti TGE a zaplacené společností TGE odměnou za službu, za kterou je skutečně DPH splatná.

45. Jak však uvádějí předkládající soud a navrhovatelka v původním řízení ve svých odpovědích na žádost o poskytnutí informace Soudního dvora, jedná se u příslušných částek o všeobecné náklady ekonomické činnosti sdružení. Účelem faktur bylo pouze přenést tyto náklady na TGE jakožto společníka. Částky nezaplátilo sdružení jako protiplnění společnosti TGE, a neměly tedy povahu odměny.

46. Takže je třeba vycházet z toho, že v projednávaném případě nebyla poskytována konkrétní služba vůči osobě povinné k dani. Místo toho se u faktury vystavených společností TGE a jí zaplacených částek jedná o přenesení všeobecných nákladů sdružení na jeho společníky, ke kterému dochází na základě jejich povinnosti podílet se na ziscích a ztrátách, nikoli však o odměnu za konkrétní činnost.

7 – Rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 23).

8 – Rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8).

9 – Stanovisko generálního advokáta Légera přednesené ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 38).

10 – Rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14), ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39), ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34), a ze dne 17. září 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 24).

11 – Rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 13), a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39).

47. Tento závěr potvrzuje rozhodnutí Soudního dvora ve věci Cibo Participations. V ní Soudní dvůr rozhodl, že platba dividendy nepředstavuje úplatu za službu, nýbrž pouhý projev držení podílu, a tedy postavení společníka. Podmínkou výplaty dividend jsou zpravidla zejména zisky určené k distribuci, a je tedy závislá na bilanci zisků společnosti¹². V projednávaném případě sice nevyplácí sdružení společníkům dividendy, tedy podíly na zisku. Společníci spíše platí částku sdružení. Jak již ale uvedl orgán finanční správy v původním řízení, jedná se o všeobecné náklady související s podnikatelskou činností sdružení. Toto hrazení nákladů v konečném důsledku zrcadlí výplatu dividend ve věci Cibo Participations: Výše částky vyúčtované sdružením závisí na jeho zisku, stejně jako výše výplaty dividend na zisku společností, v nichž měla Cibo Participations podíl. Společník je podle svého postavení společníka oprávněn nejen k podílu na zisku, nýbrž v projednávaném případě i povinen ke krytí vzniklého nákladu. Zatímco věc Cibo Participations se týkala podílu na zisku, v projednávaném případě jde o krytí vzniklého nákladu. V obou případech jsou uskutečněné platby projevem postavení společníka a nepředstavují tedy úplatu za službu

48. Absence úplaty odlišuje projednávaný případ od případu, který byl základem sporu ve věci Heerma. V něm společník společnosti založené podle občanského práva pronajal nemovitost společnosti, za což mu společnost platila nájemné, které bylo nezávislé na jeho podílu na zisku a ztrátě společnosti. Soudní dvůr v tomto případě rozhodl, že pronájem nemovitosti představuje plnění podléhající DPH, protože protiplnění spočívalo v konkrétní úplatě¹³.

49. Situaci v projednávaném případě nelze konečně srovnávat ani s členským příspěvkem člena sdružení. Soudní dvůr ve věci Kennemer Golf sice rozhodl, že členský příspěvek představuje základ daně pro DPH tehdy, je-li úplatou za možnost užívání hmotného majetku sdružení¹⁴. Povinnost zaplatit členský příspěvek totiž zaprvé nevyplývá přímo z toho, že sdružení dosáhne zisku nebo ztráty, nýbrž spočívá na statutární autonomii sdružení. Kromě toho se částka v daném případě vztahovala na *konkrétní* oprávnění členů užívat sportovní zařízení sdružení. V projednávaném případě závisí výše částek, které byly TGE vyúčtovány a které zaplatila, naproti tomu *vylučně* na ekonomickém výsledku sdružení. Zadržet sdružení neposkytuje TGE možnost užívat majetek sdružení a nepožaduje za to úplatu. Tato naúčtovaná částka je spíše projevem postavení TGE jakožto společníka a z toho vyplývající povinnosti podílet se na ziscích a ztrátách.

50. Na rozdíl od tvrzení Komise v ústní části řízení se nejedná o případ služby ve smyslu článku 28 směrnice o DPH. Předmětem původního řízení je pouze vyúčtování nákladů, které vznikly sdružení za přijímání dodávek a služeb třetích osob. Tato plnění třetích osob však byla poskytována *sdružení samému*. Sloužila ekonomické činnosti sdružení a nebyla dále postoupena jeho společníkům. Jak výslovně uvedl předkládající soud, chybí v tomto ohledu plnění sdružení vůči jeho společníkům. Tím nejsou splněny podmínky článku 28 směrnice o DPH („[se... podílí] na poskytnutí služby“).

51. Ze zásady neutrality nevyplývá nic jiného.

52. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet daně základní zásadou společného systému DPH a slouží k tomu, aby zcela osvobodil podnikatele od zatížení DPH, která je splatná nebo odvedená v rámci všech jeho ekonomických činností¹⁵.

12 – Rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, body 42 a 43.); míněna je tím závislost výplaty dividend na hospodářském výsledku společnosti.

13 – Rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, body 13 a 19).

14 – Rozsudek ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 40).

15 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 27), ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, body 26 a 27), a ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 až 39).

53. Společný systém DPH tedy zaručuje neutralitu daňového zatížení všech ekonomických činností. Podmínkou toho je však v zásadě skutečnost, že tyto činnosti samy podléhají DPH¹⁶.

54. Vzhledem k tomu, že podle uvedených skutečností chybí již poskytování služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH, sdružení už nedlužilo DPH za „přeúčtování“ všeobecných nákladů souvisejících s jeho podnikatelskou činností, které přeneslo na své společníky. DPH tedy byla odvedena nesprávně. Vzhledem k tomu, že tato daň nebyla z pohledu unijního práva splatná, neexistuje prostor pro použití zásady neutrality. Tato zásada v projednávaném případě právě nevyžaduje, aby TGE byla zbavena povinnosti k DPH z částek zaplacených sdružení, pokud daň není z pohledu unijního práva ani vůbec splatná

55. Je tedy třeba trvat na tom, že sdružení neposkytuje TGE žádnou službu, která by odůvodňovala nárok TGE na odpočet daně zaplacené na vstupu.

3. Místo plnění

56. Předkládající soud žádá Soudní dvůr rovněž o výklad článků 44 a 45 směrnice o DPH, které stanoví místo poskytování služby.

57. Podle čl. 44 první věty směrnice o DPH se místem poskytování služby osobě povinné k dani rozumí sídlo ekonomické činnosti *příjemce služby*. Unijní zákonodárce zvolil toto určující hledisko jako přednostní, protože jako objektivní, jednoduché a praktické kritérium nabízí velkou právní jistotu¹⁷.

58. Naproti tomu je vázanost na stálou provozovnu příjemce služby uvedená v čl. 44 druhé větě směrnice o DPH druhořadá a představuje výjimku vůči obecnému pravidlu¹⁸.

59. I když Soudní dvůr objasnil ve věci *Welmory* vztah obou těchto hledisek, za rozhodující se přirozeně jak podle čl. 44 první věty, tak i podle čl. 44 druhé věty směrnice o DPH považuje přijetí služby osobou povinnou k dani.

60. Jak bylo výše konstatováno, v projednávaném případě však chybí služba. Z důvodu neexistence služby tedy není možné stanovit místo poskytování služby.

61. Otázka předkládajícího soudu tedy nemůže být v tomto ohledu zodpovězena.

VI. Závěry

62. S ohledem na předchozí úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na žádost Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa (rozhodčí soud pro daňové věci [centrum správních arbitráž]) o rozhodnutí o předběžné otázce odpověděl takto:

„Článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že z důvodu chybějícího dodání nebo služby, které podléhají dani z přidané hodnoty, neexistuje nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, pokud Agrupamento Complementar de Empresas (sdružení podniků za účelem vzájemné podpory) přenese všeobecné náklady související s jeho podnikatelskou činností na společnost založenou podle zahraničního práva, která je jeho společníkem, i když byla za tuto částku nesprávně odvedena daň z přidané hodnoty a na tuto částku byla vystavena faktura tuzemské pobočky tohoto společníka.“

16 – Rozsudek ze dne 27. září 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 27), ze dne 12. září 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 27), a ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 39).

17 – Rozsudek ze dne 16. října 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 55).

18 – Rozsudek ze dne 16. října 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 56).