



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 3. svibnja 2018.¹

Predmet C-16/17

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Pravo o PDV-u – Odbitak pretporeza – Pojam usluge – Raspodjela općih troškova poslovanja društva među članovima društva”

I. Uvod

1. Poznato je da se između društva i njegovih članova usluge ne pružaju isključivo u okviru odnosa društva već i na temelju samostalnog pravnog odnosa neovisnog o tome.
2. Sud je već razmatrao učinke te pojave na sustav PDV-a².
3. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku omogućuje Sudu da razmotri posljedice za pravo na odbitak pretporeza kada povezana poduzeća svoje opće troškove podijele među svojim članovima.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije u ovom je slučaju Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Člankom 167. te direktive propisano je:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presude od 27. siječnja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) i od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)

³ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5. Člankom 168. Direktive o PDV-u određeno je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

6. Člankom 44. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2010., utvrđeno je da je mjesto isporuke usluge poreznom obvezniku mjesto gdje ima sjedište svoje poslovne djelatnosti. Naprotiv, ako su te usluge isporučene stalnom poslovnom nastanu poreznog obveznika, mjesto isporuke je, u skladu s člankom 44. drugom rečenicom Direktive o PDV-u, mjesto gdje ima stalni poslovni nastan.

7. Provedbene odredbe za tu direktivu sadržava Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, koja je na snazi od 1. srpnja 2011.⁴ Njezinim člankom 10. pobliže je određen pojam sjedišta poslovne djelatnosti, a člankom 11. pojam stalnog poslovnog nastana.

B. Nacionalno pravo

8. Portugalski zakonodavac prenio je navedene odredbe Direktive o PDV-u u nacionalno pravo.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Zakon o registru pravnih osoba, u daljnjem tekstu: Zakon o RNPC-u) uređuje upis pravnih osoba u Registo Nacional de Pessoas Coletivas (registar pravnih osoba, u daljnjem tekstu: RNPC).

10. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkama (a) i (b) Zakona o RNPC-u, u taj se registar upisuju kako pravne osobe portugalskog ili stranog prava tako i predstavništva pravnih osoba međunarodnog ili stranog prava koja uobičajeno posluju u Portugalu.

11. Člankom 13. Zakona o RNPC-u određeno je da se svakoj pravnoj osobi upisanoj u RNPC-u dodjeljuje Número de Identificação Coletiva de Pessoa (identifikacijski broj pravne osobe, u daljnjem tekstu: NIPC) te se uređuju pojednosti u pogledu njegove dodjele.

III. Činjenično stanje i glavni postupak

12. TGE Gas Engineering GmbH (u daljnjem tekstu: TGE Bonn) društvo je njemačkog prava sa sjedištem u Bonnu. U Portugalu mu je 3. ožujka 2009. radi izvršenja samo jednog pravnog posla (stjecanje poslovnih udjela) dodijeljen NIPC 980 410 878 kao nerezidentnom društvu bez stalnog poslovnog nastana.

13. Tužitelj u glavnom postupku portugalska je podružnica društva TGE Bonn s tvrtkom „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal” (u daljnjem tekstu: TGE Portugal). U Portugalu joj je 7. travnja 2009. kao nerezidentnom društvu sa stalnim poslovnim nastanom dodijeljen NIPC 980 412 463.

⁴ SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.)

14. Društvo TGE Bonn zajedno s društvom Somague Engenharia SA (u daljnjem tekstu: Somague) osnovalo je 17. travnja 2009. gospodarsko interesno udruženje (Agrupamento Complementar de Empresas) pod nazivom „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (u daljnjem tekstu: GIU).
15. Društvenim ugovorom utvrđeni su uložci članova u GIU-u na način da Somague snosi 85 %, a TGE Bonn 15 % uloga. Internim sporazumom GIU-a utvrđeno je da TGE Bonn snosi 64,29 %, a Somague 35,71 % dobiti i troškova GIU-a.
16. Društvo TGE Bonn prilikom osnivanja GIU-a koristilo se NIPC-om 980 410 878, koji mu je dodijeljen kao nerezidentnom društvu bez stalnog poslovnog nastana, a ne NIPC-om dodijeljenim društvu TGE Portugal.
17. GIU je ugovorna strana Redes Engélicas Nacionais (u daljnjem tekstu: REN), portugalskog elektroenergetskog društva, za koji izvodi projekt proširenja terminala za ukapljeni naftni plin u Sinesu.
18. GIU je 4. svibnja 2009. sklopio podugovor s društvom TGE Portugal. Sličan ugovor postojao je i s društvom Somague.
19. Na temelju tih su ugovora društva TGE Portugal i Somague obavljala isporuke kao GIU-ovi podugovaratelji. GIU je u skladu s podugovorom između GIU-a i društva TGE Portugal („Full back-to-back general principle”) sve te isporuke i druge usluge koje je za njega isporučivalo društvo TGE Portugal zaračunao društvu REN kao nositelju projekta.
20. GIU je troškove nastale svojom poslovnom djelatnošću u iznosu od 64,29 % zaračunao društvu TGE Portugal koristeći se NIPC-om koji je bio dodijeljen društvu TGE Portugal. GIU je društvu Somague zaračunao troškove u iznosu od 35,71 %. Izdavanje računa služilo je isključivo raspodjeli GIU-ovih troškova među njegovim članovima. Troškovi su se s obzirom na navedeno dijelili u skladu s internim sporazumom između članova društva u pogledu raspodjele GIU-ovih obveza. On je unatoč tomu na računima zaračunao PDV te ga platio portugalskoj poreznoj upravi, što nikad nije osporavao.
21. Društvo TGE Portugal zatim je odbilo PDV iskazan na tim računima.
22. U okviru poreznog nadzora koji je Autoridade Tributária e Aduaneira (porezno i carinsko tijelo, u daljnjem tekstu: ATA) proveo nad društvom TGE Portugal za porezne godine 2009., 2010. i 2011. pripremljeno je izvješće o poreznom nadzoru. U njemu je ATA utvrdio da – zbog različitih NIPC-ova – s društvima TGE Portugal i TGE Bonn treba postupati kao s različitim pravnim subjektima. Budući da je društvo TGE Bonn, a ne TGE Portugal, član GIU-a, GIU je svoje troškove neopravdano zaračunao društvu TGE Portugal. Društvo TGE Portugal neopravdano je odbilo PDV u vezi s tim troškovima.
23. Na temelju tih je utvrđenja ATA u pogledu društva TGE Portugal donio odluke o obračunu PDV-a i kompenzacijskih kamata. Društvo TGE Portugal 28. ožujka 2014. uložilo je prigovor u odnosu na porezne godine 2010. i 2011., koji je ATA odbio.
24. Društvo TGE Portugal 19. rujna 2014. uložilo je žalbu protiv odluke o odbijanju prigovora, koja je također bila odbijena odlukom dostavljenom tom društvu 25. rujna 2015.
25. Društvo TGE Portugal 22. prosinca 2015. sudu koji je uputio zahtjev podnijelo je zahtjev za arbitražu.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

26. Odlukom od 29. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 16. siječnja 2017., Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud) Sudu je u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeće prethodno pitanje:

Treba li članke 44. i 45., članak 132. stavak 1. točku (f), članke 167., 168., 169., 178. i 179. i članke 192.a, 193., 194. i 196. Direktive o PDV-u (Direktiva 2006/112), članke 10. i 11. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 i načelo neutralnosti tumačiti na način da im se protivi to da portugalska porezna uprava uskrati pravo na odbitak PDV-a podružnici njemačkog društva, u situaciji u kojoj:

- njemačko društvo je ishodilo porezni identifikacijski broj u Portugalu kao nerezidentni subjekt bez stalnog poslovnog nastana, radi izvršenja samo jednog posla, odnosno „stjecanja poslovnog udjela”;
- nakon toga je u Portugalu registrirana podružnica navedenog njemačkog društva i dodijeljen joj je vlastiti porezni identifikacijski broj kao stalnom poslovnom nastanu tog društva;
- kasnije je njemačko društvo, koristeći se prvim poreznim identifikacijskim brojem, sklopilo s drugim poduzetnikom ugovor o osnivanju gospodarskog interesnog udruženja (GIU) radi izvršenja ugovora o izvođenju radova u Portugalu;
- potom je podružnica, koristeći se vlastitim poreznim identifikacijskim brojem, sklopila podugovor s GIU-om, u kojem su ugovorene uzajamne obveze između podružnice i GIU-a i prema kojem potonji mora podugovarateljima obračunati nastale troškove u odgovarajućim omjerima;
- u obavijestima o terećenju za obračun troškova podružnici GIU je naveo njezin porezni identifikacijski broj i odbio PDV;
- podružnica je odbila PDV obračunan u obavijestima o terećenju;
- djelatnosti GIU-a (putem podugovora) sastoje se od djelatnosti podružnice i drugog poduzetnika koji je dio GIU-a, pri čemu su potonji GIU-u zaračunali ukupan prihod koji je GIU obračunao izvođaču radova?

27. U odgovoru na zahtjev Suda za dostavu informacija sud koji je uputio zahtjev – isto kao i tužitelj u glavnom postupku – dodatno je naveo da je isključiva svrha GIU-ovih računa bila raspodjela općih troškova njegove poslovne djelatnosti među članovima društva.

28. U postupku pred Sudom TGE Portugal, Portugalska Republika i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja te su iznijeli i usmena očitovanja na raspravi održanoj 19. ožujka 2018.

V. Ocjena

A. Ovlaštenje suda koji je uputio zahtjev za podnošenje zahtjeva za prethodnu odluku

29. Kao što je to Sud već presudio, Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud) treba se smatrati nacionalnim sudom u smislu članka 267. UFEU-a te je stoga ovlašten uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku⁵.

⁵ Presuda od 12. lipnja 2014., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, t. 23. do 34.)

B. Tumačenje prethodnog pitanja

30. Sud koji je uputio zahtjev u svojem se pitanju poziva na različite NIPC-ove dodijeljene društvima TGE Bonn i TGE Portugal koji su se koristili u vezi s GIU-om, i to na NIPC društva TGE Bonn pri sklapanju ugovora o osnivanju GIU-a te na NIPC društva TGE Portugal pri sklapanju podugovora s GIU-om.

31. Međutim, pitanjem suda koji je uputio zahtjev u biti se nastoji razjasniti ima li TGE Bonn ili TGE Portugal pravo na odbitak ako GIU zaračuna društvu TGE Portugal svoje opće troškove s obračunanim PDV-om. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati jesu li u slučaju poput ovoga ispunjeni uvjeti za odbitak.

C. Pravo na odbitak

32. Uvjeti za pravo na odbitak navedeni su u članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u: pravo na odbitak ulaznog PDV-a dugovanog ili plaćenog u prethodnoj fazi ima osoba koja je porezni obveznik i koja je od drugog poreznog obveznika primila isporuku ili uslugu korištenu u svrhu vlastite gospodarske djelatnosti.

33. U predmetnom je slučaju nesporno da je GIU platio PDV koji je zaračunao društvu TGE Portugal. Također je nesporno da je GIU načelno porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u.

34. Međutim, valja razjasniti je li TGE Portugal primatelj usluge za koju mora platiti troškove.

1. Porezni obveznik kao primatelj usluge

35. U skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak ima samo porezni obveznik. Primatelj usluge stoga mora biti porezni obveznik u smislu navedene direktive.

36. Člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u određeno je da je porezni obveznik svaka osoba koja obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost.

37. U pogledu odnosa između društva i njegove podružnice u drugoj državi članici Sud je već presudio da podružnica ne obavlja neovisnu gospodarsku aktivnost jer ne snosi gospodarski rizik koji nastaje iz njezine aktivnosti, osobito jer ne raspolaže dotacijskim kapitalom⁶. Naprotiv, gospodarski rizik snosi društvo kojem pripada podružnica.

38. Iako pojam poreznog obveznika treba tumačiti autonomno i jedinstveno⁷ te stoga ne uključuje samo fizičke i pravne osobe, već i subjekte bez pravne osobnosti⁸, u slučaju društva i njegove podružnice u drugoj državi članici ne radi se o dvama samostalnim poreznim obveznicima unutar istog pravnog subjekta⁹.

39. U skladu s tim mjerilom, društva TGE Bonn i TGE Portugal smatraju se *jednim* poreznim obveznikom (u daljnjem tekstu: TGE) u smislu Direktive o PDV-u.

6 Presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 33. do 37.) i od 17. rujna 2014., Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 25. i 26.)

7 Presuda od 17. rujna 2014., Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 23.)

8 Presuda od 27. siječnja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 8.)

9 Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, t. 38.)

40. Na taj zaključak ne utječe to što društva TGE Bonn i TGE Portugal imaju različite NIPC-ove te to što se pri osnivanju GIU-a koristio NIPC društva TGE Bonn, a pri izdavanju računa radi podjele troškova NIPC društva TGE Portugal.

2. Postojanje usluge

41. Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u zahtijeva se da je usluga (isporuka u smislu članka 14. ili isporuka usluge u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u) isporučena poreznom obvezniku koji ima pravo na odbitak pretporeza.

42. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, isporuka je oporeziva samo ako između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos tijekom kojeg su obavljene uzajamne isporuke, pri čemu naknada koju primi izvođač predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge isporučene primatelju¹⁰.

43. Naime, porezna osnovica isporuke usluga predstavlja sve što je primljeno kao protučinidba za pruženu uslugu, zbog čega je isporuka usluga oporeziva samo ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe¹¹.

44. Stoga bi u predmetnom slučaju GIU morao isporučiti konkretnu uslugu čiji je primatelj TGE. Samo bi se u tom slučaju iznosi koje je GIU zaračunao društvu TGE i koje je društvo TGE platilo mogli smatrati naknadom za isporučenu uslugu, za koju se stvarno duguje PDV.

45. Međutim, kao što to sud koji je uputio zahtjev i tužitelj u glavnom postupku navode u svojim odgovorima na zahtjev Suda za dostavu informacija, predmetni iznosi predstavljaju opće troškove GIU-ove gospodarske djelatnosti. Svrha računa bila je isključivo to da te troškove snosi TGE kao član društva. Ti iznosi nisu bili naplaćeni za GIU-ovu protučinidbu društvu TGE te stoga nemaju karakter naknade.

46. Prema tome, valja zaključiti da u predmetnom slučaju poreznom obvezniku nije bila isporučena konkretna usluga. Naprotiv, iznosi koji su bili zaračunati društvu TGE i koje je ono platilo predstavljaju podjelu GIU-ovih općih troškova među njegovim članovima na temelju njihove obveze sudjelovanja u dobiti i gubitku, a ne naknadu za konkretnu uslugu.

47. Taj je zaključak potvrđen presudom Suda u predmetu *Cibo Participations*. U tom je predmetu Sud smatrao da isplata dividende ne predstavlja naknadu za uslugu, već je samo odraz vlasništva udjela i time statusa člana društva. Za isplatu dividendi u pravilu se zahtijeva postojanje dobiti raspoložive za raspodjelu, zbog čega ovisi o ostvarenim poslovnim rezultatima društva¹². Doduše, u ovom slučaju GIU nije članovima društva isplatio dividende, tj. udjele u dobiti. Naprotiv, oni moraju plaćati GIU-u određeni iznos. Međutim, kao što je to već navela porezna uprava u glavnom postupku, radi se o općim troškovima GIU-ove poslovne djelatnosti. Ti se troškovi u konačnici mogu usporediti s isplatom dividendi u predmetu *Cibo Participations*: visina iznosa koji je zaračunao GIU ovisi o njegovim prihodima, kao što je visina isplate dividendi ovisila o prihodima društava u kojima je sudjelovalo društvo *Cibo Participations*. Član društva na temelju svojeg statusa člana društva ne samo da ima pravo na sudjelovanje u dobiti već je u ovom slučaju dužan snositi i nastale troškove. Dok se predmet *Cibo Participations* odnosi na sudjelovanje u dobiti, u ovom se slučaju radi o pokrivanju nastalih troškova. U obama su slučajevima izvršena plaćanja odraz statusa člana društva te zato ne predstavljaju naknadu za isporučenu uslugu.

¹⁰ Presude od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.), od 21. ožujka 2002., *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39.), od 23. ožujka 2006., *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34.) i od 17. rujna 2014., *Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 24.)

¹¹ Presude od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13.) i od 21. ožujka 2002., *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39.)

¹² Presuda od 27. rujna 2001., *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 42. i 43.); time se misli na ovisnost isplate dividendi o poslovnom rezultatu društva.

48. Zbog nepostojanja naknade ovaj se slučaj razlikuje od slučaja u predmetu Heerma. U tom je predmetu član društva koje je osnovano na temelju pravila građanskog prava tom društvu dao u zakup zemljište, za što mu je ono plaćalo zakupninu koja nije ovisila o njegovu sudjelovanju u dobiti i gubitku društva. Sud je u tom slučaju odlučio da zakup zemljišta predstavlja uslugu oporezivu PDV-om jer je konkretna naknada predstavljala protučinidbu¹³.

49. Ovaj se slučaj u konačnici ne može usporediti ni s plaćanjem članarine u udruzi. Doduše, Sud je u predmetu Kennemer Golf odlučio da članarina može predstavljati poreznu osnovicu za PDV ako je ona naknada za mogućnost korištenja sredstvima iz imovine udruge¹⁴. Naime, obveza plaćanja članarine ne proizlazi izravno iz toga ostvaruje li društvo dobit ili gubitak, već se temelji na statutarnoj autonomiji društva. Osim toga, iznos se u tom slučaju odnosio na *konkretno* pravo članova u pogledu korištenja sportskim objektima udruge. Nasuprot tomu, u ovom slučaju visina iznosa koji su bili zaračunati društvu TGE i koje je ono platilo ovisi *isključivo* o GIU-ovu poslovnom rezultatu. S druge strane, GIU društvu TGE ne omogućuje korištenje svojom imovinom niti mu za to izdaje račune. Naprotiv, taj je zaračunati iznos odraz statusa društva TGE kao člana društva te iz toga proizišle obveze sudjelovanja u dobiti i gubitku.

50. Suprotno Komisijinim tvrdnjama na raspravi, ne radi se o posredovanju pri isporuci usluge u smislu članka 28. Direktive o PDV-u. Predmet je glavnog postupka obračun troškova nastalih GIU-u u odnosu na isporuke i isporučene usluge trećim osobama. Međutim, te su usluge treće osobe isporučile *samom GIU-u*. Služile su GIU-ovoj gospodarskoj djelatnosti i nisu bile isporučene njegovim članovima. Naime, kao što je to izričito naveo sud koji je uputio zahtjev, GIU svojim članovima nije isporučio nikakve usluge. Stoga nisu ispunjeni uvjeti iz članka 28. Direktive o PDV-u („u isporuci usluga”).

51. Ništa drugo ne proizlazi ni iz načela neutralnosti.

52. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na odbitak temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a i služi tomu da poduzetnika u cijelosti rastereti tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti¹⁵.

53. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti. Međutim, uvjet je za to da te aktivnosti načelno same podliježu PDV-u¹⁶.

54. Budući da prema navedenom nije isporučena usluga u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u, GIU nije bio dužan platiti PDV za „daljnji obračun” općih troškova svoje poslovne djelatnosti koje je podijelio među svojim članovima. Stoga je PDV pogrešno plaćen. Budući da taj porez s gledišta prava Unije nije bio dugovan, ne postoji mogućnost primjene načela neutralnosti. Upravo to u predmetnom slučaju ne omogućuje rasterećivanje društva TGE od tereta PDV-a na iznose plaćenih GIU-u ako se porez prema pravu Unije uopće ne duguje.

55. Stoga valja zaključiti da GIU društvu TGE ne isporučuje usluge na temelju kojih bi društvo TGE imalo pravo na odbitak.

3. Mjesto isporuke usluga

56. Sud koji je uputio zahtjev traži od Suda i tumačenje članaka 44. i 45. Direktive o PDV-u, kojima se određuje mjesto isporuke usluga.

13 Presuda od 27. siječnja 2000., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, t. 13. i 19.)

14 Presuda od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 40.)

15 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 27.), od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 26. i 27.) i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 37. do 39.)

16 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 27.), od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, t. 27.) i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 39.)

57. U skladu s člankom 44. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, mjesto isporuke usluge poreznom obvezniku sjedište je gospodarske djelatnosti *primatelja* usluge. Zakonodavac Unije tu je polazišnu točku izabrao kao primarnu jer kao objektivna, jednostavna i praktična test pruža veliku pravnu sigurnost¹⁷.

58. Suprotno tomu, stalni poslovni nastan u članku 44. drugoj rečenici Direktive o PDV-u sekundarna je polazišna točka i iznimka od općeg pravila¹⁸.

59. Iako je Sud u predmetu *Welmory* pojasnio odnos između tih dviju polazišnih točki, u skladu s člankom 44. prvom i drugom rečenicom Direktive o PDV-u, bitno je to je li porezni obveznik primio uslugu.

60. Međutim, kao što je to prethodno navedeno, u predmetnom slučaju ne postoji isporuka usluge. Stoga, zbog nepostojanja usluge, nije moguće odrediti mjesto isporuke usluge.

61. Stoga nije moguće odgovoriti na pitanje suda koji je uputio zahtjev.

VI. Zaključak

62. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanje koje je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odgovori kako slijedi:

Članak 168. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u slučaju nepostojanja isporuke ili usluge oporezive PDV-om, ne postoji pravo na odbitak ako Agrupamento Complementar de Empresas (gospodarsko interesno udruženje) nerezidentnom društvu koje je njegov član naloži da plati opće troškove njegove poslovne djelatnosti iako je za taj iznos pogrešno plaćen PDV te je taj iznos bio zaračunat domaćoj podružnici člana društva.

¹⁷ Presuda od 16. listopada 2014., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 53. do 55.)

¹⁸ Presuda od 16. listopada 2014., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 56.)