



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 3. mája 2018¹

Vec C-16/17

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] [Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konania), Portugalsko]]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Právna úprava dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Pojem poskytnutie služby – Prenesenie všeobecných nákladov podnikateľskej činnosti spoločnosti na spoločníkov“

I. Úvod

1. Je známym javom, že vo vzťahu medzi spoločnosťou a jej spoločníkmi môže dochádzať k výmene plnení nielen v rámci vzťahu založeného spoločenskou zmluvou, ale aj na základe osobitného nezávislého právneho vzťahu.
2. Súdny dvor sa už viackrát zaoberal vplyvom tohto javu na systém dane z pridanej hodnoty.²
3. Návrh na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci poskytuje Súdnemu dvoru možnosť, aby objasnil dôsledky práva na odpočítanie dane v prípade, ak skupina podnikov prenáša svoje všeobecné náklady na svojich členov.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Rámec právnych predpisov Únie v tomto prípade tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty³ (ďalej len „smernica o DPH“). Článok 167 tejto smernice stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Rozsudky z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), a z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

³ Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5. Článok 168 smernice o DPH znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

6. Článok 44 prvá veta smernice o DPH v znení platnom a účinnom od 1. januára 2010 stanovuje, že miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe je miesto, kde má táto osoba sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však služba poskytne stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby, v súlade s článkom 44 druhou vetou smernice o DPH sa za miesto poskytovania služieb považuje miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň.

7. Vykonávacie predpisy k tejto smernici upravuje s účinnosťou od 1. júla 2011 platné vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty⁴. Článok 10 tohto nariadenia bližšie definuje pojem sídlo ekonomickej činnosti a článok 11 pojem stála prevádzkareň.

B. Vnútroštátne právo

8. Portugalský zákonodarca prebral predpisy upravené vo vyššie uvedených ustanoveniach smernice o DPH.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (zákon o národnom registri právnických osôb, ďalej len „zákon o RNPC“) upravuje zápis právnických osôb do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Národný register právnických osôb, Portugalsko, ďalej len „RNPC“).

10. Podľa článku 4 ods. 1 písm. a) a b) zákona o RNPC sa do tohto registra zapisujú právnické osoby založené podľa portugalských, ako aj zahraničných právnych predpisov a tiež obchodné zastúpenia právnických osôb založených podľa predpisov medzinárodného práva alebo zahraničných právnych predpisov, ktoré obvykle vykonávajú svoju činnosť v Portugalsku.

11. Článok 13 zákona o RNPC stanovuje, že každej právnickej osobe zapísanej do RNPC sa prideli Número de Identificação de Pessoa Coletiva (identifikačné číslo právnických osôb, ďalej ako „NIPC“) a upravuje podrobnosti pridelenia tohto čísla.

III. Skutkový stav a konanie vo veci samej

12. TGE Gas Engineering GmbH (ďalej len „TGE Bonn“) je spoločnosťou založenou podľa nemeckého práva so sídlom v Bone. V Portugalsku jej bolo 3. marca 2009 ako spoločnosti nerezidentovi bez stálej prevádzkarne pridelené NIPC 980 410 878 na účely vykonania jednorazového úkonu (nadobudnutie obchodných podielov v spoločnosti).

13. Navrhovateľka v konaní vo veci samej je portugalskou pobočkou TGE Bonn s názvom „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal“ (ďalej len „TGE Portugal“). Dňa 7. apríla 2009 jej bolo ako spoločnosti nerezidentovi so stálou prevádzkarňou v Portugalsku pridelené NIPC 980 412 463.

⁴ Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

14. TGE Bonn založila 17. apríla 2009 spolu so spoločnosťou Somague Engenharia SA (ďalej len „Somague“) skupinu podnikov na účely vzájomnej podpory (Agrupamento Complementar de Empresas) s názvom „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (ďalej len „skupina“).
15. Spoločenská zmluva stanovuje príspevky spoločníkov pre skupinu vo výške 85 % v prípade spoločnosti Somague a 15 % pre TGE Bonn. Odchylné od uvedeného vnútorná dohoda skupiny stanovuje, že TGE Bonn sa podieľa na výsledku a znáša náklady v pomere 64,29 % a Somague v pomere 35,71 %.
16. Pri zakladaní skupiny použila TGE Bonn NIPC 980 410 878, ktoré jej bolo pridelené ako právnickej osobe nerezidentovi bez stálej prevádzkarne, namiesto NIPC, ktoré bolo pridelené TGE Portugal.
17. Skupina je osobne zmluvným partnerom spoločnosti Redes Engéticas Nacionais (portugalská energetická spoločnosť, ďalej len „REN“), pre ktorú vykonáva projekt rozšírenia terminálu v Sines, terminálu pre prírodný tekutý plyn.
18. Skupina uzatvorila so spoločnosťou TGE Portugal 4. mája 2009 zmluvu o subdodávke. Podobná zmluva existovala taktiež so spoločnosťou Somague.
19. Na základe týchto zmlúv uskutočnili TGE Portugal a Somague dodávky a poskytli služby ako subdodávatelia skupiny. V súlade s ustanoveniami subdodávateľskej zmluvy medzi skupinou a spoločnosťou TGE Portugal („Full back-to-back general principle“) vystavila skupina pre REN, ako objednávateľa, faktúru za všetky tieto dodávky a iné plnenia, ktoré pre ňu vykonala TGE Portugal.
20. Skupina vyúčtovala náklady, ktoré vznikli v súvislosti s jej vlastnou ekonomickou činnosťou, spoločnosti TGE Portugal vo výške 64,29 %, a na tento účel použila NIPC, ktoré bolo pridelené spoločnosti TGE Portugal. Skupina vyúčtovala spoločnosti Somague 35,71 % nákladov. Vyúčtovaním sa malo dosiahnuť výlučne prenesenie nákladov skupiny na jej spoločníkov. Náklady sa primerane prerozdělili v súlade s vnútornou dohodou o účasti na záväzkoch skupiny. Skupina napriek tomu na faktúrach uviedla daň z pridanej hodnoty a túto daň zaplatila portugalským daňovým orgánom, čo tieto orgány nikdy nespochybnili.
21. TGE Portugal si následne uplatnila nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej v týchto faktúrach.
22. V rámci daňovej kontroly v spoločnosti TGE Portugal týkajúcej sa hospodárskych rokov 2009, 2010 a 2011, ktorú vykonala Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný orgán, ďalej len „ATA“), bola vydaná správa o daňovej kontrole. V tejto správe ATA konštatoval, že TGE Portugal a TGE Bonn sa musia vzhľadom na odlišné NIPC považovať za odlišné právne subjekty. Keďže spoločníkom skupiny je TGE Bonn, nie však TGE Portugal, skupina vyúčtovala svoje náklady spoločnosti TGE Portugal neoprávnene. Odpočítanie dane, ktoré si TGE Portugal uplatnila v súvislosti s týmito nákladmi, bolo neoprávnené.
23. Na základe týchto zistení vydala ATA voči spoločnosti TGE Portugal výmery, v ktorých stanovila výšku DPH spolu s kompenzačnými úrokmi. TGE Portugal podala proti týmto výmerom za hospodárske roky 2010 a 2011 námietky 28. marca 2014, ktoré ATA zamietol.
24. TGE Portugal podala 19. septembra 2014 proti rozhodnutiu o zamietnutí námietok sťažnosť, ktorá bola opäť zamietnutá rozhodnutím doručeným 25. septembra 2015.
25. TGE Portugal predložila vnútroštátnemu súdu 22. decembra 2015 návrh na začatie rozhodcovského konania namierený proti tomuto rozhodnutiu.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdny dvorom

26. Rozhodcovským uznesením z 29. júna 2016, doručeným 16. januára 2017, predložil Tribunal Arbitral Tributário (Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach, Portugalsko) Súdnemu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

Majú sa články 44, 45, článok 132 ods. 1 písm. f), články 167, 168, 169, 178, 179, článok 192a, články 193, 194 a 196 smernice o DPH (smernica 2006/112), články 10 a 11 vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011 a zásada neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby portugalský daňový úrad odmietol pobočke spoločnosti založenej podľa nemeckého práva nárok na odpočítanie DPH v prípade, keď:

- tejto spoločnosti založenej podľa nemeckého práva bolo v Portugalsku na účely vykonania jednorazového plnenia, a to „nadobudnutia obchodných podielov v spoločnosti“, pridelené daňové identifikačné číslo ako právnickej osobe nerezidentovi bez stálej prevádzkarne,
- následne bola v Portugalsku zapísaná pobočka tejto spoločnosti založenej podľa nemeckého práva, ktorej bolo pridelené vlastné daňové identifikačné číslo ako stálej prevádzkarni tejto spoločnosti,
- neskôr spoločnosť založená podľa nemeckého práva s použitím prvého daňového identifikačného čísla uzavrela s iným podnikom zmluvu o vytvorení skupiny na účely hospodárskych záujmov (Agrupamento Complementar de Empresas – ACE) s cieľom vykonať zmluvu o dielo v Portugalsku,
- potom pobočka s použitím vlastného daňového identifikačného čísla uzatvorila so skupinou ACE subdodávateľskú zmluvu, v ktorej boli dohodnuté vzájomné plnenia medzi pobočkou a skupinou ACE, ako aj to, že ACE vyúčtuje subdodávateľským podnikom v dohodnutom pomere výdavky, ktoré jej vznikli,
- ACE uviedla v oznámeniach o dlhu, ktoré vydala v súvislosti s vyúčtovaním nákladov pobočke, identifikačné daňové číslo pobočky a výšku DPH,
- pobočka si odpočítala DPH uvedenú v oznámeniach o dlhu,
- obchodná činnosť skupiny ACE (prostredníctvom zmluvy o subdodávke) pozostáva z činností pobočky a druhého podniku, ktorý je členom skupiny ACE, pričom obidva tieto podniky vyúčtovali skupine ACE všetky sumy, ktoré táto skupina fakturovala objednávateľovi?

27. Na základe žiadosti Súdneho dvora o poskytnutie informácií vnútroštátny súd, ako aj navrhovateľka vo veci samej v rámci doplnenia uviedli, že jediným účelom faktúr vystavených skupinou bolo preniesť všeobecné náklady jej ekonomickej činnosti na spoločníkov.

28. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní 19. marca 2018 TGE Portugal, Portugalská republika a Európska komisia.

V. Posúdenie

A. Právo vnútroštátneho súdu predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania

29. V súlade s rozhodnutím Súdneho dvora sa má Tribunal Arbitral Tributário (Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach, Portugalsko) považovať za súdny orgán členského štátu v zmysle článku 267 ZFEÚ, a preto je Súdnemu dvoru oprávnený predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania.⁵

B. Výklad prejudiciálnej otázky

30. Vo svojej otázke zohľadňuje vnútroštátny súd rozdielne NIPC, pridelené spoločnostiam TGE Bonn a TGE Portugal a používané v súvislosti so skupinou, konkrétne NIPC spoločnosti TGE Bonn pri uzatvorení zmluvy o vytvorení skupiny, ako aj NIPC spoločnosti TGE Portugal pri uzatváraní zmluvy o subdodávke so skupinou.

31. Cieľom otázky vnútroštátneho súdu je v podstate objasniť, či TGE Bonn alebo TGE Portugal majú právo na odpočítanie dane, ak skupina svoje všeobecné náklady vyúčtuje spoločnosti TGE Portugal a pri tejto príležitosti uvedie výšku DPH. V tomto ohľade sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či sú v prípade, o aký ide v tejto veci, splnené podmienky pre odpočítanie od dane.

C. Právo na odpočítanie dane

32. Podmienky týkajúce sa práva na odpočítanie dane sú uvedené v článku 168 písm. a) smernice o DPH: právo na odpočítanie dane dlžnej alebo zaplatenej na predchádzajúcom stupni má osoba, ktorá sa považuje za zdaniteľnú osobu a ktorá prijala od inej zdaniteľnej osoby plnenie alebo službu, ktoré používa na účely svojej vlastnej ekonomickej činnosti.

33. V prejednávanej veci skupina nesporne odvieďla DPH, ktorú vyúčtovala spoločnosti TGE Portugal. Rovnako je nesporné, že skupina sa v zásade podľa smernice o DPH považuje za zdaniteľnú osobu.

34. Je však potrebné objasniť, či je TGE Portugal príjemcom služby, ktorá sa poskytuje za odplatu v podobe náhrady nákladov.

1. Zdaniteľná osoba ako príjemca služby

35. Podľa článku 168 smernice o DPH má právo na odpočítanie dane iba zdaniteľná osoba. Príjemca služby sa preto musí považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle smernice.

36. Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH stanovuje, že za zdaniteľnú osobu sa považuje ten, kto nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť.

37. V súvislosti so vzťahom medzi spoločnosťou a jej pobočkou v inom členskom štáte už Súdny dvor rozhodol, že pobočka nevykonáva svoju činnosť nezávisle, pretože nenesie podnikateľské riziko vyplývajúce z jej ekonomickej činnosti najmä preto, že nemá žiadne vlastné imanie.⁶ Naopak, ekonomické riziko znáša výlučne spoločnosť, ku ktorej pobočka patrí.

⁵ Rozsudok z 12. júna 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, bod 23 až 34).

⁶ Rozsudok z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, body 33 až 37), a zo 17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 25 a 26).

38. Aj keď sa má pojem zdaniteľná osoba v práve Únie vykladať autonómne a jednotne⁷, a teda okrem fyzických a právnických osôb sa vzťahuje aj na osoby bez právnej subjektivity,⁸ v prípade spoločnosti a jej pobočky v inom členskom štáte ide o ten istý právny subjekt, v rámci ktorého neexistujú dve samostatné zdaniteľné osoby.⁹

39. Z tohto hľadiska tvoria TGE Bonn a TGE Portugal *jednu* zdaniteľnú osobu (ďalej len „TGE“) v zmysle smernice o DPH.

40. Na tomto závere nič nemení skutočnosť, že TGE Bonn a TGE Portugal majú rozdielne NIPC a pri založení skupiny sa použilo NIPC spoločnosti TGE Bonn, zatiaľ čo pri vystavení faktúry týkajúcej sa prerozdelenia nákladov sa použilo NIPC spoločnosti TGE Portugal.

2. Existencia služby

41. Článok 168 písm. a) smernice o DPH vyžaduje, aby sa plnenie (dodávka v zmysle článku 14 alebo služba v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH) poskytli zdaniteľnej osobe, ktorá je oprávnená odpočítať daň.

42. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora podliehajú plnenia zdaneniu len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom plnenia existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi plnenia.¹⁰

43. V zmysle uvedeného tvorí základ dane z poskytovania služieb všetko, čo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu, a teda poskytnutie služieb sa zdaňuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.¹¹

44. V prejednávanej veci by teda skupina musela poskytnúť konkrétnu službu, ktorej príjemcom by bola TGE. Iba v takomto prípade by sa sumy, ktoré skupina vyúčtovala spoločnosti TGE a ktoré TGE zaplatila, považovali za odmenu za služby, na ktorú sa skutočne vzťahuje povinnosť platiť DPH.

45. Ako však vnútroštátny súd a navrhovateľka v konaní vo veci samej ďalej uvádzajú vo svojich odpovediach na žiadosť Súdneho dvora o poskytnutie informácií, v prípade predmetných súm ide o všeobecné náklady na ekonomickú činnosť skupiny. Jediným cieľom faktúr bolo preniesť tieto náklady na TGE ako spoločníka. Predmetné sumy sa spoločnosti TGE nevyplácali ako protihodnota skupiny, a preto nemajú povahu odmeny.

46. Treba teda vychádzať z predpokladu, že v prejednávanom prípade nedošlo k poskytnutiu konkrétnej služby zdaniteľnej osobe. Naopak, sumy vyúčtované a zaplatené spoločnosťou TGE predstavujú prenesenie všeobecných nákladov skupiny na jej spoločníkov, ktoré vychádza z povinnosti spoločnosti TGE podieľať sa na zisku a stratách, ale nejde o odplatu za konkrétnu činnosť.

7 Rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 23).

8 Rozsudok z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8).

9 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 38).

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

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

47. Tento záver potvrdzuje aj rozsudok Súdneho dvora vo veci Cibo Participations. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že vyplatenie dividendy sa nepovažuje za protihodnotu služby, ale len za účinky vyplývajúce z vlastníctva podielu, a teda z postavenia spoločníka. Vyplatenie dividend si spravidla predovšetkým vyžaduje rozdeliteľný zisk, čiže závisí od stavu celkových príjmov spoločnosti.¹² V prejednávanej veci síce skupina spoločníkom nevypláca dividendy, t. j. podiely na zisku. Naopak, skôr títo spoločníci odvádzajú príspevok skupine. Ako však už uviedol daňový orgán v konaní vo veci samej, ide o všeobecné náklady podnikateľskej činnosti skupiny. Takéto prerozdelenie nákladov je v konečnom dôsledku zrkadlovým obrazom výplaty dividend vo veci Cibo Participations: výška sumy vyúčtovaná skupinou závisí od výšky jej príjmov, rovnako ako výška vyplácaných dividend závisí od výšky príjmov spoločností, v ktorých Cibo Participations vlastnila podiel. Spoločníkovi z postavenia spoločníka vyplýva okrem práva na podiel na zisku, tak ako v prejednávanej veci, povinnosť podieľať sa na úhrade vzniknutých nákladov. Kým konanie vo veci Cibo Participations sa týkalo podielu na zisku, v prejednávanej veci ide o úhradu vzniknutých nákladov. V oboch prípadoch vyplývajú predmetné platby z postavenia spoločníka, a teda nejde o odplatu za službu.

48. Skutočnosť, že nejde o odplatu, odlišuje prejednanú vec od konania, ktoré sa viedlo vo veci Heerma. V tomto konaní prenajal spoločník osobnej spoločnosti založenej podľa občianskoprávných predpisov pozemok, za čo mu spoločnosť platila nájomné bez ohľadu na jeho podiel na zisku a strate spoločnosti. Súdny dvor v tomto prípade rozhodol, že nájom pozemku je plnením podliehajúcim DPH, pretože vzájomné plnenie spočívalo v konkrétnej protihodnote.¹³

49. Situáciu v prejednávanej veci napokon nemožno porovnať ani s členským príspevkom člena spolku. Súdny dvor síce vo veci Kennemer Golf rozhodol, že členský príspevok tvorí zdaniteľný základ na účely DPH iba vtedy, ak ide o protihodnotu za možnosť používať veci vo vlastníctve spolku.¹⁴ Na jednej strane totiž povinnosť zaplatiť členský príspevok nevyplýva bezprostredne zo skutočnosti, že spolok dosiahne zisk alebo zaznamená stratu, ale je založená na štatutárnej autonómii spolku. Okrem toho sa príspevok v rozhodnutej veci týkal *konkrétneho* užívacieho práva členov v súvislosti so športovými zariadeniami spolku. V prejednávanej veci naopak výška súm vyúčtovaných a zaplatených TGE závisí *iba* od hospodárskeho výsledku skupiny. Na druhej strane skupina TGE neumožňuje využívať veci v jej vlastníctve a za takéto užívanie si neúčtuje odmenu. Vyúčtovaná suma skôr vyplýva z postavenia TGE ako spoločníka a s tým súvisiacej povinnosti podieľať sa na zisku a strate.

50. Na rozdiel od tvrdení Komisie uvedených na pojednávaní nejde o prípad poskytovania služieb komisionárom v zmysle článku 28 smernice o DPH. Predmetom sporu vo veci samej je len vyúčtovanie nákladov, ktoré skupine vznikli v súvislosti s prijatím dodávok a služieb tretích osôb. Takéto plnenia tretích osôb však boli poskytnuté *priamo samotnej skupine*. Slúžili na účely ekonomickej činnosti skupiny a neboli ďalej postúpené jej spoločníkom. Ako totiž výslovne uviedol vnútroštátny súd, v tejto súvislosti skupina neposkytla plnenie svojim spoločníkom. Vzhľadom na to nie sú splnené podmienky vyplývajúce z článku 28 smernice o DPH („podieľa sa na poskytovaní služieb“).

51. Zásada neutrality neodôvodňuje iný záver.

52. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je právo na odpočítanie dane základnou zásadou spoločného systému dane z pridanej hodnoty a jej cieľom je odbremeniť podnikateľa od akejkoľvek dane z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo ktorú zaplatil v rámci výkonu všetkých svojich ekonomických činností.¹⁵

¹² Rozsudok z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, body 42 a 43), myslí sa tým nepodmienenosť vyplácania dividend hospodárskym výsledkom spoločnosti.

¹³ Rozsudok z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, body 13 a 19).

¹⁴ Rozsudok z 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 40).

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

53. Spoločný systém DPH teda zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých ekonomických činností. V tejto súvislosti sa však v zásade uplatní podmienka, že tieto činnosti musia samy v zásade podliehať DPH.¹⁶

54. Keďže vzhľadom na vyššie uvedené nie je splnený už samotný predpoklad poskytnutia služby v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH, nebola skupina povinná zaplatiť ani DPH za „preúčtovanie“ všeobecných nákladov svojej podnikateľskej činnosti, ktoré preniesla na svojich spoločníkov. DPH bola zaplatená nedôvodne. Keďže z hľadiska práva Únie sa táto daň nestala splatnou, nie je priestor na uplatnenie zásady neutrality. Táto zásada si v prejednávanej veci nevyžaduje, aby sa TGE odbremenila od DPH zo súm zaplatených skupine, ak podľa práva Únie vôbec nevznikla povinnosť zaplatiť túto daň.

55. Treba preto konštatovať, že skupina neposkytuje spoločnosti TGE nijaké služby, ktoré by zakladali právo spoločnosti TGE na odpočítanie dane.

3. Miesto plnenia

56. Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora pýta aj na výklad článkov 44 a 45 smernice o DPH, ktoré upravujú miesto poskytnutia služby.

57. Podľa článku 44 prvej vety smernice o DPH sa za miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osobe považuje miesto, kde má *príjemca* služby sídlo svojej ekonomickej činnosti. Normotvorca Únie si toto hľadisko vybral ako prvoradé, pretože ako objektívne, jednoduché a praktické kritérium poskytuje vysokú mieru právnej istoty.¹⁷

58. Na rozdiel od toho kritérium stálej prevádzkarne poskytovateľa služieb upravené v článku 44 druhej vete smernice o DPH má sekundárny charakter a predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla.¹⁸

59. Hoci Súdny dvor vo veci *Welmory* objasnil vzťah týchto dvoch hľadísk, za rozhodujúce sa podľa článku 44 prvej vety, ako aj podľa článku 44 druhej vety smernice o DPH považuje prijatie služby zdaniteľnou osobou.

60. Z vyššie uvedeného však vyplýva, že v prejednávanej veci nedošlo k poskytnutiu služby. Keďže neexistuje služba, nie je možné určiť ani miesto poskytnutia služby.

61. Na druhú otázku vnútroštátneho súdu preto nie je možné odpovedať.

VI. Návrh

62. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konania), Portugalsko] odpovedal takto:

Článok 168 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak nedôjde k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služby, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty, nevzniká právo na odpočítanie dane, ak *Agrupamento Complementar de Empresas* (skupina podnikov na účely hospodárskych

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

¹⁷ Rozsudok zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 55).

¹⁸ Rozsudok zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 56).

záujmov) prenesie všeobecné náklady svojej podnikateľskej činnosti na spoločnosť založenú podľa zahraničného práva, ktorá je jej spoločníkom, a to ani vtedy, ak z tejto sumy bezdôvodne odviedla daň z pridanej hodnoty a na predmetnú sumu vystavila faktúru tuzemskej pobočke tohto spoločníka.