



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 3. maja 2018<sup>1</sup>

**Zadeva C-16/17**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Pravo o DDV – Odbitek vstopnega davka –  
Pojem opravljanja storitev – Delitev splošnih stroškov družbe iz gospodarske dejavnosti  
med družbenike“

### **I. Uvod**

1. Znano je, da se lahko storitve med družbo in njenimi družbeniki opravljajo v okviru družbenega razmerja, pa tudi na podlagi od tega neodvisnega, samostojnega pravnega razmerja.
2. Sodišče je že nekajkrat preučevalo učinke tega pojava na sistem DDV.<sup>2</sup>
3. Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe Sodišču omogoča preučitev posledic za pravico do odbitka, kadar povezana podjetja svoje splošne stroške porazdelijo med svoje člane.

### **II. Pravni okvir**

#### **A. Pravo Unije**

4. Okvir prava Unije te zadeve je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>3</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Člen 167 navedene direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Sodbi z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), in z dne 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

<sup>3</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

5. Člen 168 Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

6. Člen 44, prvi stavek, Direktive o DDV v različici, ki velja od 1. januarja 2010, določa, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, je v skladu s členom 44, drugi stavek, Direktive o DDV kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.

7. Izvedbene ukrepe za to direktivo vsebuje Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,<sup>4</sup> ki velja od 1. julija 2011. Člen 10 te uredbe podrobneje opredeljuje pojem sedeža dejavnosti, člen 11 pa pojem stalne poslovne enote.

### ***B. Nacionalno pravo***

8. Navedene določbe Direktive o DDV je portugalski zakonodajalec prenesel v nacionalno pravo.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (zakon o registru pravnih oseb, v nadaljevanju: zakon o RNPC) ureja vpis pravnih oseb v Registo Nacional de Pessoas Coletivas (register pravnih oseb, v nadaljevanju: RNPC).

10. V skladu s členom 4(1)(a) in (b) zakona o RNPC se v ta register vpisujejo tako pravne osebe portugalskega ali tujega prava kot tudi zastopniki pravnih oseb mednarodnega prava ali tujega prava, ki običajno opravljajo dejavnost na Portugalskem.

11. Člen 13 zakona o RNPC določa, da se vsaki pravni osebi, ki je vpisana v RNPC, dodeli Número de Identificação de Pessoa Coletiva (identifikacijska številka pravne osebe, v nadaljevanju: NIPC), in ureja podrobnosti za njeno dodelitev.

### **III. Dejansko stanje in postopek v glavni stvari**

12. TGE Gas Engineering GmbH (v nadaljevanju: TGE Bonn) je družba nemškega prava s sedežem v Bonnu. Na Portugalskem je 3. marca 2009 za izvedbo enega posla (pridobitev poslovnih deležev) dobila NIPC 980410 878 za družbo nerezidentko brez stalne poslovne enote.

13. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je portugalska podružnica družbe TGE Bonn s firmo „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal“ (v nadaljevanju: TGE Portugal). Na Portugalskem ji je bila 7. aprila 2009 kot družbi nerezidentki s stalno poslovno enoto dodeljena NIPC 980412 463.

<sup>4</sup> UL 2011, L 77, str. 1.

14. Družba TGE Bonn je 17. aprila 2009 skupaj z družbo Somague Engenharia SA (v nadaljevanju: Somague) ustanovila gospodarsko interesno združenje (Agrupamento Complementar de Empresas), ki se je imenovalo „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (v nadaljevanju: GIZ).
15. Družbena pogodba določa prispevke družbenikov za GIZ, in sicer znaša prispevek družbe Somague 85 %, prispevek družbe TGE Bonn pa 15 %. Interni dogovor GIZ ne glede na navedeno določa, da znaša prispevek glede dobička in stroškov GIZ za družbo TGE Bonn 64,29 % in 35,71 % za družbo Somague.
16. Pri ustanovitvi GIZ je družba TGE Bonn uporabila NIPC 980410 878 za družbo nerezidentko brez stalne poslovne enote in ne NIPC, ki ga je dobila družba TGE Portugal.
17. GIZ je pogodbeni stranka Redes Engéticas Nacionais (v nadaljevanju: REN), portugalske elektroenergetske družbe, za katero izvaja projekt razširitve terminala za utekočinjeni zemeljski plin v kraju Sines.
18. GIZ je z družbo TGE Portugal 4. maja 2009 sklenilo podizvajalsko pogodbo. Podobna pogodba je bila prav tako sklenjena z družbo Somague.
19. Na podlagi teh pogodb sta družbi TGE Portugal in Somague kot podizvajalki GIZ izvedli dobave in opravili storitve. V skladu s podizvajalsko pogodbo med GIZ in družbo TGE Portugal („Full back-to-back general principle“) je GIZ vse te dobave in druge storitve, ki jih je zanj opravila družba TGE Portugal, zaračunalo družbi REN kot nosilcu projekta.
20. GIZ je stroške, nastale v okviru njegove gospodarske dejavnosti, v višini 64,29 % zaračunal družbi TGE Portugal ob uporabi NIPC, ki je bila dodeljena družbi TGE Portugal. GIZ je družbi Somague zaračunalo stroške v višini 35,71 %. Račun se je izdal z izključnim namenom delitve stroškov GIZ med njegove družbenike. Glede na navedeno so se stroški delili v skladu z internim dogovorom med družbeniki glede razdelitve obveznosti GIZ. Kljub temu je ta na računih obračunal DDV in ga odvedel portugalski davčni upravi, česar ta ni nikoli prerekala.
21. Družba TGE Portugal je nato v zvezi z zaračunanimi stroški uveljavljala odbitek DDV.
22. V okviru davčnega nadzora, ki ga je Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, v nadaljevanju: ATA) izvedel nad družbo TGE Portugal za davčna leta 2009, 2010 in 2011, je bilo pripravljeno poročilo o davčnem nadzoru. V tem poročilu je ATA ugotovil, da je treba družbi TGE Portugal in TGE Bonn zaradi različnih NIPC obravnavati kot različna pravna subjekta. Ker je družba TGE Bonn družbenica GIZ, ne pa tudi družba TGE Portugal, je GIZ svoje stroške družbi TGE Portugal zaračunal neupravičeno. Družba TGE Portugal je zato neupravičeno odbila DDV v zvezi s temi stroški.
23. Na podlagi teh ugotovitev je ATA v zvezi z družbo TGE Portugal izdal odločbe o odmeri DDV in kompenzacijskih obrestih. Družba TGE Portugal je 28. marca 2014 vložila ugovor zoper navedene odločbe za davčni leti 2010 in 2011, tega pa je ATA zavrnil.
24. Družba TGE Portugal je 19. septembra 2014 vložila pritožbo zoper navedeni sklep o zavrnitvi ugovora, ki je bila prav tako zavrnjena s sklepom, ki ji je bil vročen 25. septembra 2015.
25. Družba TGE Portugal je 22. decembra 2015 vložila predlog za izdajo arbitražne odločbe pri predložitvenem sodišču.

#### IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

26. S sklepom z dne 29. junija 2016, ki je na Sodišče prispel 16. januarja 2017, je Tribunal Arbitral Tributário (razsodišče v davčnih sporih, Portugalska) Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

Ali je treba člene 44, 45, 132(1)(f), 167, 168, 169, 178, 179, 192a, 193, 194 in 196 Direktive o DDV (Direktiva 2006/112), člena 10 in 11 Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 in načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da portugalska davčna uprava podružnici družbe nemškega prava ne prizna pravice do odbitka DDV v okoliščinah, v katerih:

- je družba nemškega prava za izvedbo enega posla, in sicer „pridobitev poslovnih deležev“, na Portugalskem pridobila davčno identifikacijsko številko za družbo nerezidentko brez stalne poslovne enote;
- je bila pozneje na Portugalskem registrirana podružnica navedene družbe nemškega prava, pri čemer ji je bila dodeljena lastna davčna identifikacijska številka kot stalni poslovni enoti te družbe;
- je družba nemškega prava nato ob uporabi prve identifikacijske številke z drugo družbo sklenila pogodbo o ustanovitvi gospodarskega interesnega združenja (GIZ) za izvedbo naročila gradnje na Portugalskem;
- je podružnica nato ob uporabi svoje davčne identifikacijske številke z GIZ sklenila podizvajalsko pogodbo, v kateri so bile med podružnico in GIZ dogovorjene vzajemne storitve in v skladu s katero naj bi GIZ podizvajalcem v ustreznem razmerju zaračunalo stroške, ki so mu nastali;
- je GIZ v bremepisih, ki jih je izdalo, da bi podružnici zaračunalo stroške, navedlo njeno davčno identifikacijsko številko in obračunalo DDV;
- je podružnica odbila DDV, obračunan v bremepisih;
- transakcije GIZ (prek podizvajalske pogodbe) zajemajo transakcije podružnice in druge družbe, ki je članica GIZ, pri čemer sta zadnjenavedeni zaračunali GIZ vse prihodke, ki jih je to zaračunalo naročniku?

27. Na zaprosilo Sodišča za pridobitev informacij je predložitveno sodišče – tako kot tožeča stranka v postopku v glavni stvari – dodatno navedlo, da je bil edini namen računov GIZ, da se splošni stroški njegove gospodarske dejavnosti delijo med družbenike.

28. V postopku pred Sodiščem so družba TGE Portugal, Portugalska republika in Evropska komisija podale pisna stališča in se udeležile tudi obravnave 19. marca 2018.

#### V. Presoja

##### A. Upravičenost predložitvenega sodišča do predložitve

29. Sodišče je že odločilo, da je Tribunal Arbitral Tributário mogoče opredeliti kot sodišče države članice v smislu člena 267 PDEU, zaradi česar je upravičeno do predložitve Sodišču.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Sodba z dne 12. junija 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, točke od 23 do 34).

## **B. Razlaga vprašanja za predhodno odločanje**

30. Predložitveno sodišče se v vprašanju sklicuje na različni NIPC, ki sta bili dodeljeni družbama TGE Bonn in TGE Portugal in sta se uporabljali v povezavi z GIZ, in sicer na NIPC družbe TGE Bonn pri sklenitvi pogodbe o ustanovitvi GIZ ter na NIPC družbe TGE Portugal pri sklenitvi podizvajalske pogodbe z GIZ.

31. Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu naproša za razjasnitev, ali ima družba TGE Bonn ali družba TGE Portugal pravico do odbitka, če GIZ svoje splošne stroške zaračuna družbi TGE Portugal z obračunanim DDV. Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali so v primeru, kakršen je obravnavani, izpolnjeni pogoji za odbitek.

## **C. Pravica do odbitka**

32. Pogoje za pravico do odbitka določa člen 168(a) Direktive o DDV: pravico do odbitka vstopnega davka, dolgovanega ali plačanega na predhodni stopnji, ima oseba, ki je davčni zavezanec in ki ji je drug davčni zavezanec opravil dobavo ali storitev za namene njegove lastne dejavnosti.

33. V obravnavanem primeru je GIZ nesporno odvedel DDV, ki ga je zaračunal družbi TGE Portugal. Prav tako ni sporno, da je GIZ načeloma davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV.

34. Vendar je treba razjasniti, ali je družba TGE Portugal prejemnik storitve, zaradi katere mora plačati stroške.

### **1. Davčni zavezanec kot prejemnik storitve**

35. V skladu s členom 168 Direktive o DDV ima pravico do odbitka samo davčni zavezanec. Prejemnik storitve mora zato biti davčni zavezanec v smislu Direktive.

36. Člen 9(1)(1) Direktive o DDV določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost.

37. Glede pravne vezi med družbo in njeno podružnico iz druge države članice je Sodišče že odločilo, da podružnica ne deluje neodvisno, ker sama ne nosi ekonomskih tveganj, ki izhajajo iz njenega poslovanja, zlasti ker nima dotacijskega kapitala.<sup>6</sup> Ekonomsko tveganje nosi samo družba, ki ji podružnica pripada.

38. Čeprav je treba pojem davčnega zavezanca na podlagi prava Unije razlagati samostojno in enotno,<sup>7</sup> zaradi česar ne vključuje samo fizičnih in pravnih oseb, temveč tudi subjekte brez pravne osebnosti,<sup>8</sup> v primeru družbe in podružnice v drugi državi članici ne gre za dva samostojna pravna subjekta znotraj iste pravne osebe, ki bi se štela za dva davčna zavezanca.<sup>9</sup>

39. V skladu z opisanim merilom se družbi TGE Bonn in TGE Portugal štejeta za *enega* davčnega zavezanca (v nadaljevanju: TGE) v smislu Direktive o DDV.

6 Sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, točke od 33 do 37), in z dne 17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točki 25 in 26).

7 Sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 23).

8 Sodba z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točka 8).

9 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, točka 38).

40. Na to ugotovitev ne vpliva to, da imata družbi TGE Bonn in TGE Portugal različni NIPC in da se je pri ustanovitvi GIZ uporabila NIPC družbe TGE Bonn, pri izstavitvi računa za namene delitve stroškov pa NIPC družbe TGE Portugal.

## 2. *Obstoj storitve*

41. Člen 168(a) Direktive o DDV zahteva, da je storitev (dobava v smislu člena 14 ali opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV) opravljena davčnemu zavezancu, ki je upravičen do odbitka vstopnega davka.

42. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so storitve obdavčljive, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika.<sup>10</sup>

43. Davčna osnova za opravljanje storitev je namreč vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, in opravljanje storitev je obdavčljivo, samo če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.<sup>11</sup>

44. V obravnavanem primeru bi moral torej GIZ opraviti konkretno storitev, katere prejemnik je družba TGE. Samo v tem primeru bi bilo mogoče zneske, ki jih je GIZ zaračunal družbi TGE in ki jih je družba TGE plačala, šteti za plačilo za opravljeno storitev, za katero se dejansko dolguje DDV.

45. Vendar kot navajata predložitveno sodišče in tožeča stranka v postopku v glavni stvari v njihnih odgovorih na zaprosilo Sodišča za pridobitev informacij, navedeni zneski predstavljajo splošne stroške gospodarske dejavnosti GIZ. Namen računov je bil zgolj, da te stroške nosi družba TGE kot družbenica. Zneski niso bili zaračunani za storitev GIZ, opravljeno za družbo TGE, zaradi česar jih ni mogoče šteti za plačilo.

46. Tako je treba izhajati iz tega, da v obravnavanem primeru ni bila opravljena konkretna storitev za davčnega zavezanca. Nasprotno, zneski, ki so bili zaračunani družbi TGE in ki jih je ta plačala, pomenijo delitev splošnih stroškov GIZ med njegove družbenike na podlagi njihove obveznosti sodelovanja pri dobičku in izgubi, ne pa plačilo za konkretno storitev.

47. To ugotovitev potrjuje sodba Sodišča v zadevi *Cibo Participations*. V tej zadevi je Sodišče odločilo, da izplačilo dividende ne predstavlja plačila za storitev, temveč je zgolj posledica lastništva deleža in s tem statusa družbenika. Za izplačilo dividend se praviloma zahteva obstoj dobička, namenjenega delitvi, zaradi česar je odvisno od doseženega poslovnega rezultata družbe.<sup>12</sup> V obravnavanem primeru GIZ sicer med družbenike ni razdelil dividend, torej udeležbe pri dobičku. Nasprotno, ti morajo plačati določen znesek GIZ. Vendar, kot je že navedla davčna uprava v postopku v glavni stvari, gre za splošne stroške gospodarske dejavnosti GIZ. Te stroške je mogoče primerjati z izplačilom dividend v zadevi *Cibo Participations*: višina zneska, ki ga je zaračunal GIZ, je odvisna od njegovih prihodkov, tako kot je višina dividend odvisna od doseženega dobička družb, v katerih je bil udeležen holding *Cibo Participations*. Družbenik na podlagi svojega statusa družbenika ni upravičen samo do udeležbe pri

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

11 Sodbi z dne 3. marca 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 13), in z dne 21. marca 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39).

12 Sodba z dne 27. septembra 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, točki 42 in 43); s tem je mišljena odvisnost delitve dividend od poslovnega rezultata družbe.



dobičku, temveč je v obravnavanem primeru dolžan nositi tudi nastale stroške. Medtem ko se je zadeva Cibo Participations nanašala na udeležbo pri dobičku, gre v obravnavanem primeru za kritje nastalih stroškov. V obeh primerih so izvedena plačila posledica statusa družbenika, zaradi česar ne predstavljajo plačila za opravljeno storitev.

48. Zaradi neobstoja plačila se obravnavani primer razlikuje od primera v zadevi Heerma. V tej zadevi je družbenik družbe civilnega prava tej dal v najem zemljišče, za kar mu je družba plačevala najemnino, ki ni bila odvisna od njegove udeležbe pri dobičku in izgubi družbe. Sodišče je v tem primeru odločilo, da najem zemljišča predstavlja obdavčljivo storitev, ker je protistoritev predstavljalo konkretno plačilo.<sup>13</sup>

49. Obravnavanega primera tudi ni mogoče primerjati s plačilom članarine v društvu. Sodišče je sicer v zadevi Kennemer Golf odločilo, da predstavlja članarina davčno osnovo za DDV, če pomeni plačilo za možnost uporabe sredstev iz premoženja društva.<sup>14</sup> Po eni strani namreč obveznost plačila članarine ne izhaja neposredno iz tega, ali društvo dosega dobiček ali izgubo, temveč temelji na statutarni avtonomiji društva. Poleg tega se je znesek v tem primeru nanašal na *konkretno* pravico članov do uporabe športnih objektov društva. V obravnavanem primeru pa je višina zneskov, ki so bili zaračunani družbi TGE in ki jih je ta plačala, odvisna *izključno* od poslovnega rezultata GIZ. Po drugi strani GIZ družbi TGE ne omogoča uporabe njegovega premoženja niti ji za to ne izstavlja računa. Zaračunan znesek namreč izhaja iz statusa družbe TGE kot družbenice in s tem povezano obveznostjo udeležbe pri dobičku in izgubi.

50. V nasprotju z izvajanjem Komisije na obravnavi ne gre za posredovanje pri opravljanju storitev v smislu člena 28 Direktive o DDV. Predmet postopka v glavni stvari je zgolj zaračunavanje stroškov, ki so nastali GIZ iz naslova opravljenih dobav in storitev tretjih oseb. Vendar so te storitve tretje osebe opravile *za samo* GIZ. Namenjene so bile gospodarski dejavnosti GIZ in niso bile opravljene za njegove družbenike. Kot je namreč izrecno navedlo predložitveno sodišče, GIZ za svoje družbenike ni opravil nobene storitve. Tako niso izpolnjeni pogoji iz člena 28 Direktive o DDV („pri opravljanju storitev“).

51. Nasprotno ne izhaja niti iz načela nevtralnosti.

52. Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica od odbitka vstopnega davka pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in njen namen je podjetniku v celoti olajšati breme DDV, dolgovanega ali plačanega v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti.<sup>15</sup>

53. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti obdavčijo popolnoma nevtralnno. Pogoj za to pa je, da se zanje načeloma plačuje DDV.<sup>16</sup>

54. Ker na podlagi navedenega ni podana niti storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV, GIZ ni bil dolžan plačati DDV za „nadaljnje zaračunavanje“ splošnih stroškov svoje dejavnosti, ki jih je delil med svoje družbenike. DDV se je torej odvedel neupravičeno. Ker ta davek z vidika prava Unije ni bil dolgovan, načela nevtralnosti ni mogoče uporabiti. Ta v obravnavanem primeru ne omogoča razbremenitve družbe TGE za DDV od zneskov, ki jih je plačala GIZ, če se davek z vidika prava Unije sploh ne dolguje.

13 Sodba z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točki 13 in 19).

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

15 Sodbe z dne 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, točka 27), z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točki 26 in 27), in z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točke od 37 do 39).

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

55. Zato je treba ugotoviti, da GIZ za družbo TGE ne opravlja storitev, na podlagi česar bi bila družba TGE upravičena do odbitka.

### 3. Kraj opravljanja storitev

56. Predložitveno sodišče Sodišče naproša tudi za razlago členov 44 in 45 Direktive o DDV, ki določata kraj opravljanja storitev.

57. V skladu s členom 44, prvi stavek, Direktive o DDV je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca sedež gospodarske dejavnosti *prejemnika storitev*. Zakonodajalec Unije je to navezno okoliščino izbral kot primarno, ker je objektivno, enostavno in praktično merilo, ki zagotavlja veliko pravno varnost.<sup>17</sup>

58. Nasprotno je navezna okoliščina stalne poslovne enote prejemnika storitve v členu 44, drugi stavek, Direktive o DDV sekundarna in izjema od splošnega pravila.<sup>18</sup>

59. Čeprav je Sodišče v zadevi Welmory pojasnilo razmerje med tema dvema naveznima okoliščinama, je tako v skladu s členom 44, prvi stavek, kot tudi v skladu s členom 44, drugi stavek, Direktive o DDV odločilno to, ali davčni zavezanec prejme storitev.

60. Kot je bilo navedeno zgoraj, v obravnavanem primeru ni mogoče šteti, da gre za opravljanje storitev. Zaradi neobstoja storitve zato ni mogoče določiti kraja opravljanja storitve.

61. Na vprašanje predložitvenega sodišča zato ni mogoče odgovoriti.

## VI. Predlog

62. Ob upoštevanju navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj na predlog Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center)) za sprejetje predhodne odločbe odgovori:

Člen 168 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da v primeru neobstoja dobave ali opravljanja storitve, ki je predmet DDV, ne obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, če Agrupamento Complementar de Empresas (gospodarsko interesno združenje) plačilo splošnih stroškov svoje dejavnosti naloži družbi nerezidentki, ki je družbenica, tudi če je bil od tega zneska neupravičeno plačan DDV in je bil ta znesek zaračunan nacionalni podružnici te družbenice.

<sup>17</sup> Sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, točke od 53 do 55).

<sup>18</sup> Sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 56).