Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 3 май 2018 година[1]

Дело C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH — Sucursal em Portugal
срещу
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Данъчен арбитражен съд (Административен арбитражен център), Португалия)

„Преюдициално запитване — Правна уредба в областта на ДДС — Приспадане на данъка, платен за получени доставки — Понятие за доставка на услуги — Прехвърляне на общите разходи, свързани с предприемаческата дейност на дружество, върху съдружниците“

I. Въведение

1. Известно явление между дружество и съдружниците в него е, че могат да бъдат разменяни престации не само в рамките на членственото правоотношение, но и въз основа на самостоятелно правоотношение, което не е свързано с членственото.

2. Вече по няколко дела Съдът е разглеждал отражението на това явление върху системата на данъка върху добавената стойност[2].

3. Настоящото преюдициално запитване предоставя на Съда възможност да изясни последиците за правото на приспадане на данъка върху добавената стойност в случаите, когато обединение на предприятия прехвърля общите си разходи върху своите членове.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Приложимата в настоящото дело правна уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[3] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Член 167 от тази директива гласи:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 Решения от 27 януари 2000 г., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), и от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

3 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

5. Член 168 от Директивата за ДДС предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

6. Член 44, първо изречение от Директивата за ДДС, в редакцията, приложима от 1 януари 2010 г., предвижда, че мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице е мястото на установяване на стопанската му дейност. Ако обаче услугата се предоставя на постоянния обект на данъчнозадълженото лице, съгласно член 44, второ изречение от Директивата за ДДС мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект.

7. Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност[4], който се прилага от 1 юли 2011 г., съдържа мерки за прилагане на посочената разпоредба. Член 10 от този регламент уточнява понятието за място на установяване на стопанската дейност, а член 11 от него — понятието за постоянен обект.

Б. Националното право

8. Португалският законодател е транспонирал изискванията на посочените разпоредби на Директивата за ДДС.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Закон за Националния регистър на юридическите лица, наричан по-нататък „Закон за RNPC“) урежда вписването на юридическите лица в Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Национален регистър на юридическите лица, наричан по-нататък „RNPC“).

10. Съгласно член 4, параграф 1, букви a) и b) от Закона за RNPC посоченият регистър съдържа вписвания както относно юридически лица, учредени съгласно португалското право или дадено чуждестранно право, така и относно представителства на юридически лица, учредени съгласно международното публично право или дадено чуждестранно право, които представителства обичайно извършват дейност в Португалия.

11. Член 13 от Закона за RNPC предвижда, че всяко вписано в RNPC юридическо лице получава Número de Identificação de Pessoa Coletiva (идентификационен номер на юридическо лице, наричан по-нататък „NIPC“), и определя подробните правила относно получаването на този номер.

4 ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

III. Фактите и главното производство

12. TGE Gas Engineering GmbH (наричано по-нататък „TGE Bonn“) е дружество, учредено съгласно германското право, със седалище в Бон. На 3 март 2009 г. в качеството му на чуждестранно предприятие, което няма постоянен обект на територията на страната, дружеството получава в Португалия NIPC 980 410 878 за целите на осъществяване на конкретна правна сделка (придобиване на дружествени дялове).

13. Жалбоподателят в главното производство е португалският клон на TGE Bonn с наименованието „TGE Gas Engineering GmbH — Sucursal em Portugal“ (наричан по-нататък „TGE Portugal“). На 7 април 2009 г. в Португалия на жалбоподателя в главното производство е определен NIPC 980 412 463 в качеството му на чуждестранно предприятие с постоянен обект на територията на страната.

14. На 17 април 2009 г. съвместно със Somague Engenharia SA (наричано по-нататък „Somague“) TGE Bonn учредява обединение по икономически интереси (Agrupamento Complementar de Empresas) с наименованието „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (наричано по-нататък „Обединението“).

15. В дружествения договор са определени вноските на съдружниците в обединението в размер на 85 % за Somague и 15 % за TGE Bonn. В отклонение от това, с вътрешно споразумение, сключено в рамките на Обединението, е предвидено, че дяловото участие на TGE Bonn в резултатите от дейността на обединението и в поемането на разходите е в размер на 64,29 %, а на Somague — съответно в размер на 35,71 %.

16. При учредяването на Обединението TGE Bonn използва NIPC 980 410 878, който му е определен в качеството му на чуждестранно предприятие без постоянен обект, а не определения на TGE Portugal NIPC.

17. Самото обединение е страна по договор, сключен с Redes Engéticas Nacionais (наричан по-нататък „REN“), португалско електроенергийно предприятие, и по възлагане от страна на това предприятие изпълнява проекта за разширяване на терминала в Sines, терминал за втечнен природен газ.

18. На 4 май 2009 г. Обединението сключва договор за подизпълнение с TGE Portugal, като подобен договор е сключен и със Somague.

19. Въз основа на тези договори TGE Portugal и Somague извършват доставки на стоки и услуги в качеството на подизпълнители на Обединението. В съответствие с режима на договора за подизпълнение, сключен между Обединението и TGE Portugal („Full back-to-back general principle“), Обединението фактурира на REN в качеството му на възложител на строителни работи всички тези доставки на стоки и на различни услуги, извършени за Обединението от TGE Portugal.

20. Обединението фактурира разходите, направени за собствената му икономическа дейност, на TGE Portugal в размер на 64,29 %, като използва определения на TGE Portugal NIPC, а на Somague — 35,71 % от разходите. С фактурирането се е целяло единствено разходите на Обединението да бъдат прехвърлени върху съдружниците му. Съответно разходите са разпределени в съответствие с вътрешното споразумение между съдружниците относно поемането на задълженията на Обединението. При все това Обединението включва ДДС във фактурите и го внася в португалската данъчна администрация, срещу което последната никога не е възразявала.

21. Впоследствие TGE Portugal приспада ДДС, включен в тези фактури.

22. В резултат на извършена данъчна проверка на TGE Portugal за данъчните 2009 г., 2010 г. и 2011 г. Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, наричан по-нататък „ATA“) изготвя доклад за данъчна проверка. В него ATA приема, че поради различните NIPC TGE Portugal и TGE Bonn трябва да се третират като различни правни субекти. Тъй като TGE Bonn е съдружник в Обединението, но TGE Portugal не е, Обединението неправомерно фактурирало разходите си на TGE Portugal, а приспадането на платения ДДС за тези разходи от страна на TGE Portugal било недопустимо.

23. Въз основа на тези констатации ATA издава на TGE Portugal актове за установяване на задължения по ДДС, както и за плащане на компенсаторни лихви. На 28 март 2014 г. TGE Portugal подава жалба по административен ред срещу тези актове за данъчните 2010 г. и 2011 г., която ATA отхвърля.

24. На 19 септември 2014 г. TGE Portugal подава жалба до по-горестоящия административен орган срещу решението за отхвърляне на подадената по административен ред жалба. Тази жалба е отхвърлена с решение, връчено на TGE Portugal на 25 септември 2015 г.

25. На 22 декември 2015 г. TGE Portugal подава по арбитражен ред иск срещу посоченото решение, с което се отхвърля подадената по административен ред жалба, пред запитващата юрисдикция.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

26. С постановено по арбитражното дело определение от 29 юни 2016 г., постъпило на 16 януари 2017 г., на основание член 267 ДФЕС Tribunal Arbitral Tributário (Арбитражен съд по данъчни спорове, Португалия) поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 44 и 45, член 132, параграф 1, буква е), членове 167, 168, 169, 178, 179, 192а, 193, 194 и 196 от Директивата за ДДС (Директива 2006/112), членове 10 и 11 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 и принципът на неутралитет да се тълкуват в смисъл, че не допускат португалската данъчна администрация да откаже право на приспадане на ДДС на клон на дружество, учредено съгласно германското право, при положение че:

– дружеството, учредено съгласно германското право, е получило данъчен идентификационен номер в Португалия за осъществяване на конкретна сделка, а именно „придобиване на дялово участие“, съответстващ на непостоянно установено чуждестранно образувание,

– впоследствие в Португалия е регистриран клон на посоченото дружество, учредено съгласно германското право, и му е определен собствен данъчен номер като постоянно образувание на посоченото дружество,

– след това дружеството, учредено съгласно германското право, като използва първия идентификационен номер, сключва с друго предприятие договор за учредяване на Обединение по икономически интереси (ОИИ) за изпълнението на обществена поръчка в Португалия,

– по-късно, използвайки собствения си данъчен номер, клонът сключва договор за подизпълнение с ОИИ, в който са уговорени взаимните престации между клона и ОИИ, както и това, че ОИИ трябва да фактурира на подизпълнителите направените от него разходи в договореното съотношение,

– ОИИ посочва данъчния идентификационен номер на клона в дебитните известия, които ОИИ издава с цел да фактурира на клона разходите, като начислява ДДС,

– клонът приспада начисления в дебитните известия ДДС като ДДС, платен по получени доставки,

– сделките на ОИИ се състоят (посредством договора за подизпълнение) от сделките на клона и на другото предприятие в състава на ОИИ, като последните два субекта са фактурирали на ОИИ всички приходи, които обединението е фактурирало на възложителя?“.

27. По отправено от Съда искане за предоставяне на информация запитващата юрисдикция, както и жалбоподателят в главното производство, в допълнение посочва, че с фактурите, издадени от Обединението, се е целяло единствено свързаните с икономическата му дейност общи разходи да бъдат прехвърлени върху съдружниците.

28. В производството пред Съда писмени становища представят TGE Portugal, Португалската република и Европейската комисия, като същите вземат участие и в съдебното заседание, проведено на 19 март 2018 г.

V. Анализ

А. Правомощие на запитващата юрисдикция да отправи преюдициално запитване

29. Както Съдът вече се е произнесъл, Tribunal Arbitral Tributário трябва да бъде считан за юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС и следователно може да отправи преюдициалното запитване до Съда [5].

Б. Тълкуване на преюдициалния въпрос

30. В своя въпрос запитващата юрисдикция се позовава на различните NIPC, издадени на TGE Bonn и на TGE Portugal и използвани във връзка с Обединението, а именно на NIPC на TGE Bonn, използван при сключването на договора за учредяване на Обединението, както и на NIPC на TGE Portugal, използван при сключването на договора за подизпълнение с Обединението.

31. По същество обаче въпросът на запитващата юрисдикция цели да се изясни дали TGE Bonn или TGE Portugal има право на приспадане на ДДС, при положение че Обединението фактурира направените от него общи разходи на TGE Portugal, като включва ДДС в съответните фактури. В този смисъл запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали в случай като настоящия са налице условията за приспадане на платен по получени доставки данък.

В. Право на приспадане на ДДС

32. Условията, пораждащи право на приспадане на ДДС, са посочени в член 168, буква а) от Директивата за ДДС: право на приспадане на дължимия или платен ДДС по получени доставки има лице, което е данъчнозадължено лице и е получило от друго данъчнозадължено лице доставка на стоки или услуги, които то използва за целите на собствената си стопанска дейност.

33. Безспорно в настоящия случай Обединението е внесло ДДС, фактуриран от него на TGE Portugal. Също така е безспорно, че Обединението по принцип е данъчнозадължено по смисъла на Директивата за ДДС.

5 Решение от 12 юни 2014 г., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, т. 23—34).

34. Следва обаче да се установи дали TGE Portugal е получател на услуга, която съответства на заплащането на разходите.

1. Данъчнозадълженото лице като получател на услуги

35. Съгласно член 168 от Директивата за ДДС само данъчнозадължено лице има правото да приспада платения ДДС по получени доставки. Това означава, че получателят на услуги трябва да е данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата.

36. Член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС гласи, че данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност.

37. Що се отнася до отношенията между дружество и негов клон, установен в друга държава членка, Съдът вече е постановил, че клонът не извършва независима икономическа дейност, тъй като самият той не носи икономическия риск, свързан с икономическата му дейност, и по-специално тъй като няма собствен капитал[6]. Всъщност икономическият риск се носи от дружеството, част от което е клонът.

38. Макар понятието на правото на Съюза за данъчнозадължено лице да трябва да получи самостоятелно и еднакво тълкуване[7] и следователно включва не само физическите и юридическите лица, но и образуванията, които нямат правосубектност[8], дадено дружество и неговият клон, установен в друга държава членка, представляват един и същи правен субект, в който не съществуват две самостоятелни данъчнозадължени лица[9].

39. Следвайки тази логика, се налага изводът, че TGE Bonn и TGE Portugal формират *едно* данъчнозадължено лице (наричано по-нататък „TGE“) по смисъла на Директивата за ДДС.

40. Този извод не се променя поради това, че TGE Bonn und TGE Portugal имат различни NIPC и че при учредяването на Обединението е използван NIPC на TGE Bonn, а за фактурирането с цел разпределяне на разходите — NIPC на TGE Portugal.

2. Наличие на доставка на услуги

41. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС изисква да бъде извършена доставка (доставка на стоки по смисъла на член 14 или доставка на услуги по смисъла на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС) за данъчнозадълженото лице, което има право да приспадне ДДС.

42. Съгласно постоянната практика на Съда доставката е облагаема само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя[10].

6 Решения от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, т. 33—37), и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 25 и 26).

7 Решение от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 23).

8 Решение от 27 януари 2000 г., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, т. 8).

9 Заключение на генералния адвокат Léger по дело FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, т. 38).

10 Решения от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14), от 21 март 2002 г., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, т. 39), от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, т. 34), и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 24)

43. От това следва, че данъчната основа при доставката на услуги се състои от всичко получено в замяна на доставената услуга, поради което доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако е налице пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация [11].

44. Следователно в настоящия случай Обединението би трябвало да е предоставило конкретна услуга, получател на която е TGE. Само в тази хипотеза сумите, фактурирани от Обединението на TGE и платени от TGE, биха представлявали възнаграждението за услуги, за които действително се дължи ДДС.

45. Както обаче посочват запитващата юрисдикция и жалбоподателят в главното производство в отговорите си на отправеното от Съда искане за предоставяне на информация, съответните суми представляват общите разходи, свързани с икономическата дейност на Обединението. С фактурите се е целяло единствено посочените разходи да се прехвърлят върху TGE в качеството му на съдружник. Сумите не са платени за каквато и да било насрещна престация, предоставена от Обединението на TGE, поради което те не са имали възмезден характер.

46. При това положение следва да се приеме, че в настоящия случай не е била извършена доставка на конкретна услуга за данъчнозадълженото лице. Вместо това сумите, фактурирани на TGE и платено от него, представляват прехвърляне на общите разходи на Обединението върху съдружниците му, което се извършва по силата на тяхното задължение да участват в печалбите и загубите, но не и възнаграждение за конкретна дейност.

47. Този извод се потвърждава от решението на Съда по дело Cibo Participations. В това решение Съдът постановява, че плащането на дивидент не представлява възнаграждение за предоставена услуга, а е корелативно свързано със самото притежаване на дела от капитала и следователно с правното положение на съдружник. По-конкретно разпределянето на дивиденти по принцип предполага наличието на разпределяеми печалби и следователно зависи от баланса и отчета за приходите на дружеството [12]. Безспорно в настоящия случай Обединението не разпределя дивиденти, тоест дялове от печалбата, на членовете, а всъщност тези членове плащат определена сума на Обединението. При все това, както посочва самата данъчна администрация в хода на главното производство, става въпрос за общите разходи, свързани с предприемаческата дейност на Обединението. В крайна сметка посоченото заплащане на разходите наподобява плащането на дивидентите в случая по дело Cibo Participations: размерът на фактурираната от Обединението сума зависи от неговите приходи, точно както размерът на разпределените дивиденти е зависел от приходите на дружествата, в които Cibo Participations е имало дялово участие. По силата на правното му положение на съдружник даден съдружник не само има право на дял от печалбата на дружеството, но и в настоящия случай е длъжен да покрива направените разходи. Докато дело Cibo Participations се отнася до участието в печалбите, в настоящото дело става въпрос за покриването на направените разходи. И в двата случая извършените плащания са корелативно свързани с правното положение на съдружник и поради това не представляват възнаграждение за предоставена услуга.

48. По факта, че не е налице възнаграждение, настоящият случай се различава от случая, който е в основата на дело Heerma. В случая по посоченото дело съдружникът в гражданско дружество отдава под аренда поземлен имот на дружеството, за което дружеството му плаща арендна вноска, която не е зависела от участието му в печалбите и загубите на дружеството. Съдът приема, че отдаването под аренда на поземления имот представлява подлежаща на облагане с ДДС доставка, тъй като насрещната престация се състои в конкретно възнаграждение [13].

11 Решения от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13), и от 21 март 2002 г., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, т. 39).

12 Решение от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 42 и 43); има се предвид, че разпределянето на дивиденти зависи от икономическите резултати на дружеството.

13 Решение от 27 януари 2000 г., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, т. 13 и 19).

49. Накрая, настоящият случай не може да бъде сравнен и с членската вноска на член на сдружение. Наистина по дело Kennemer Golf Съдът приема, че членската вноска представлява данъчната основа за целите на ДДС в случаите, когато тази вноска съставлява възнаграждението за възможността да се използват активи на сдружението [14]. Това е така, тъй като, от една страна, задължението за плащане на членската вноска не произтича пряко от обстоятелството, че сдружението генерира печалби или загуби, а се основава на правото на сдружението самостоятелно да определя съдържанието на своя устав. Освен това в разглеждания по това дело случай членската вноска се отнася до *конкретно* право на ползване на членовете на спортните съоръжения на сдружението. За разлика от това, в настоящия случай размерът на сумите, фактурирани на TGE и платени от него, зависи *единствено* от икономическия резултат на Обединението. От друга страна, Обединението не предоставя на TGE възможността да използва негови активи и не фактурира възнаграждение за това. Напротив, фактурираната на TGE сума е корелативно свързана с правното положение на съдружник в TGE и произтичащото от това правно положение задължение за участие в печалбите и загубите.

50. Обратно на твърдяното от Комисията в съдебното заседание, не е налице хипотеза на комисиона за доставка на услуги по смисъла на член 28 от Директивата за ДДС. Предмет на главното производство е единствено фактурирането на разходите, възникнали за Обединението за получаването на доставки на стоки и на услуги, извършени от трети лица. Тези доставки обаче са извършени *за самото обединение*. Те са били предназначени за икономическата дейност на Обединението и впоследствие не са били извършени в полза на неговите членове. Всъщност, както запитващата юрисдикция изрично посочва, в това отношение не е налице доставка на Обединението за неговите членове. Ето защо не са налице условията по член 28 от Директивата за ДДС („участва в доставка на услуги“).

51. Нищо друго не следва от принципа на неутралитет.

52. Съгласно постоянната практика на Съда правото на приспадане на платен по получени доставки ДДС представлява основен принцип на общата система на ДДС и цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или заплатения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност [15].

53. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности. Условието за това обаче е самите тези дейности по принцип да подлежат на облагане с ДДС [16].

54. Доколкото с оглед на гореизложеното се налага изводът, че не е налице доставка на услуга по смисъла на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС, самото Обединение не е дължало ДДС за „последващото фактуриране“ на общите разходи, свързани с предприемаческата му дейност, които то прехвърля върху съдружниците в него. Следователно ДДС е бил погрешно внесен. След като този данък не е бил дължим от гледна точка на правото на Съюза, принципът на неутралитет не би могъл да се приложи. В конкретния случай този принцип не изисква TGE да бъде освободено от тежестта на ДДС върху сумите, платени на Обединението, след като от гледна точка на правото на Съюза данъкът изобщо не се дължи.

14 Решение от 21 март 2002 г., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, т. 40).

15 Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 27), от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 26 и 27), и от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 37—39).

16 Решения от 27 септември 2001 г., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, т. 27), от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 27), и от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 39).

55. Ето защо следва да се приеме, че Обединението не извършва доставка на услуги за TGE, която да породи правото на TGE на приспадане на платен по получени доставки ДДС.

3. Място на доставката

56. Запитващата юрисдикция иска от Съда също така да даде тълкуване на членове 44 и 45 от Директивата за ДДС, които определят мястото на доставката на услуги.

57. Съгласно член 44, първо изречение от Директивата за ДДС мястото на доставката на услуги на данъчнозадължено лице е мястото, където *получателят на услугата* е установил стопанската си дейност. Законодателят на Съюза е избрал този критерий за привръзка като основен, поради това че като обективен, прост и практичен критерий той дава голяма правна сигурност [17].

58. За разлика от това привръзката към постоянния обект на получателя на услугата, предвидена в член 44, второ изречение от Директивата за ДДС, е акцесорна и представлява изключение от общото правило [18].

59. Макар че в решение по дело Welmory Съдът е изяснил съотношението между тези два критерия за привръзка, несъмнено от определящо значение както съгласно член 44, първо изречение, така и съгласно член 44, второ изречение от Директивата за ДДС е получаването на услуга от данъчнозадълженото лице.

60. Както беше прието по-горе за установено, в настоящия случай обаче не е налице доставка на услуги. Ето защо поради това, че не е налице доставка на услуги, не е възможно да се определи мястото на доставката на услуги.

61. Ето защо в това отношение не може да се даде отговор на поставения от запитващата юрисдикция въпрос.

VI. Заключение

62. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалното запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Арбитражен съд по данъчни дела (Център за административен арбитраж), както следва:

„Член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато не е налице доставка на стоки или на услуги, която подлежи на облагане с ДДС, не съществува право на приспадане на платен по получени доставки ДДС в случаите, когато Agrupamento Complementar de Empresas (Обединение по икономически интереси) прехвърля общите разходи, свързани с предприемаческата му дейност, върху дружество, учредено съгласно чуждестранно право, което е съдружник, дори и когато за тази сума погрешно е внесен ДДС и тази сума е била фактурирана на местен клон на съдружника“.

17 Решение от 16 октомври 2014 г., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 53—55).

18 Решение от 16 октомври 2014 г., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 56).