

62017CC0016

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 3 mai 2018 (1)

Cauza C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)], Portugalia]

„Cerere de decizie preliminară – Legislația privind taxa pe valoarea adăugată – Deducere – Noțiunea de prestare de serviciu – Transferul către membri a cheltuielilor generale ale activității economice a unei societăți”

I. Introducere

1.

Este cunoscut fenomenul schimbului de prestații între o societate și acționarii ei nu doar în cadrul raporturilor profesionale, ci și în cadrul unor raporturi juridice proprii, independente.

2.

Curtea a analizat deja în câteva rânduri efectele pe care le produce acest fenomen asupra sistemului TVA-ului (2).

3.

Prezenta cerere de decizie preliminară oferă Curții ocazia de a clarifica, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului, consecințele pe care le produce transferul de către un grup de întreprinderi a cheltuielilor sale generale asupra membrilor săi.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4.

Cadrul juridic al dreptului Uniunii îl constituie în prezenta cauză Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (3) (denumită în continuare „Directiva TVA”). Articolul 167 din aceasta prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5.

Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a)

TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6.

Articolul 44 prima teză din Directiva TVA, în versiunea aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2010, stabilește că locul prestării serviciului către o persoană impozabilă este locul în care aceasta își desfășoară activitatea economică. Dacă însă serviciul este prestat în locul unde persoana impozabilă își are sediul fix, locul prestării serviciului este, potrivit articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, locul unde este se află sediul fix.

7.

Normele de punere în aplicare a acestui articol se regăsesc în Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (4), în vigoare începând cu 1 iulie 2011. La articolul 10 din acest regulament este definită mai detaliat noțiunea de sediu al activității economice, iar la articolul 11 noțiunea de sediu fix.

B. Dreptul național

8.

Legiuitorul portughez a transpus prevederile menționate ale Directivei TVA.

9.

Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Legea privind Registrul Național al Persoanelor Juridice, denumită în continuare „Legea RNPC”) reglementează înregistrarea persoanelor juridice în Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Registrul Național al Persoanelor Juridice, denumită în continuare „RNPC”).

10.

Potrivit articolului 4 alineatul (1) literele (a) și (b) din Legea RNPC, în acest registru sunt înregistrate atât persoanele juridice constituite conform dreptului portughez sau unui drept străin, cât și reprezentanțele persoanelor juridice constituite în conformitate cu dreptul internațional sau cu dreptul străin, care desfășoară în mod obișnuit activități în Portugalia.

11.

Articolul 13 din Legea RNPC prevede c? fiecare persoan? juridic? care este înregistrat? în RNPC prime?te un Número de Identificação de Pessoa Coletiva (num?r de identificare pentru persoanele juridice, denumit în continuare „NIPC”), ?i reglementeaz? condi?iile de atribuire a acestui num?r.

III. Situa?ia de fapt ?i litigiul principal

12.

TGE Gas Engineering GmbH (denumit? în continuare „TGE Bonn”) este o societate constituit? conform dreptului german cu sediul în Bonn. La data de 3 martie 2009, societatea a ob?inut în Portugalia NIPC?ul 980410878, aferent unei întreprinderi nerezidente f?r? sediu fix, în vederea realiz?rii unei activit??i juridice determinate (achizi?ionarea de p?r?i sociale).

13.

Reclamanta din litigiul principal este sucursala portughez? a TGE Bonn, denumit? „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal” (în continuare „TGE Portugal”). La data de 7 aprilie 2009, i s?a atribuit NIPC 980412463 în calitate de societate nerezident? care de?ine un sediu fix în Portugalia.

14.

La data de 17 aprilie 2009, TGE Bonn a constituit împreun? cu Somague Engenharia SA (denumit? în continuare „Somague”) un grup de întreprinderi cu scopul de a se sprijini reciproc (Agrupamento Complementar de Empresas) denumit „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (în continuare „grupul”).

15.

Contractul de societate prevedea contribu?iile membrilor la momentul constituirii grupului astfel: 85 % pentru Somague ?i 15 % pentru TGE Bonn. Prin derogare de la aceasta, s?a stabilit printr?o conven?ie intragrup c? TGE Bonn va suporta 64,29 % din rezultatele ?i din cheltuielile grupului, iar Somague 35,71 % din acestea.

16.

La constituirea grupului, TGE Bonn s?a folosit de NIPC 980410878, care i?a fost atribuit în calitate de întreprindere nerezident? f?r? sediu fix, iar nu de NIPC care i?a fost atribuit sucursalei TGE Portugal.

17.

Grupul este la rândul s?u partenerul contractual al Redes Engéticas Nacionais (denumit? în continuare „REN”), care este o societate portughez? de electricitate, ?i elaboreaz? pentru aceasta proiectul de extindere a terminalului Sines pentru gaz natural lichefiat.

18.

La data de 4 mai 2009, grupul a încheiat cu TGE Portugal un subcontract. Un contract asem?n?tor a fost încheiat ?i cu Somague.

19.

Pe baza acestor contracte, TGE Portugal și Somague au prestat servicii și au livrat bunuri în calitate de subcontractanți ai grupului. Potrivit clauzei din subcontractul încheiat între grup și TGE Portugal („Full back-to-back general principle”), grupul facturează societățile REN, în calitate de constructor, toate aceste livrări și alte prestații primite din partea TGE Portugal.

20.

Folosind NIPC, care a fost atribuit TGE Portugal, grupul a facturat TGE Portugal 64,29 % din cheltuielile generate de propria sa activitate economică. Grupul a facturat Somague 35,71 % din cheltuieli. Emiterea facturii a avut drept scop unic repartizarea între membri a cheltuielilor grupului. Prin urmare, costurile au fost împărțite conform convenției interne a membrilor referitoare la suportarea obligațiilor financiare ale grupului. Cu toate acestea, grupul a menționat în facturi TVA-ul aferent pe care l-a plătit Administrației Fiscale din Portugalia, lucru pe care aceasta din urmă nu l-a contestat niciodată.

21.

TGE Portugal a invocat ulterior dreptul de deducere a TVA-ului menționat în aceste facturi.

22.

În cadrul unui control fiscal efectuat la TGE Portugal pentru exercițiile financiare 2009, 2010 și 2011 de către Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, denumită în continuare „ATA”), a fost întocmit un raport de inspecție fiscală în care ATA a constatat că TGE Portugal și TGE Bonn trebuie tratate ca entități juridice diferite, întrucât NIPC-urile lor sunt diferite. Deoarece TGE Bonn este membru a grupului, dar nu și TGE Portugal, grupul a facturat TGE Portugal în mod nepermis cheltuielile sale. Deducerea de către TGE Portugal aferentă acestor cheltuieli nu a fost permisă.

23.

Pe baza acestor constatări, ATA a emis fața de TGE Portugal decizii de impunere privind TVA-ul plus dobânzi compensatorii. Împotriva acestor decizii, TGE Portugal a formulat la data de 28 martie 2014 o plângere pentru exercițiile financiare 2010 și 2011, însă aceasta a fost respinsă de ATA.

24.

La data de 19 septembrie 2014, TGE Portugal a formulat o contestație pe cale ierarhică împotriva deciziei de respingere respective. Contestația a fost respinsă prin decizia notificată reclamantei la 25 septembrie 2015.

25.

La data de 22 decembrie 2015 TGE Portugal a formulat o cerere de arbitraj la instanța de trimitere.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

26.

Prin decizia arbitrală din 29 iunie 2016, primită la 16 ianuarie 2017, Tribunal Arbitral Tributário

(Tribunalul Arbitral Fiscal) a adresat Curții în temeiul articolului 267 TFUE următoarea întrebare în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

„Articolul 44, articolul 45, articolul 132 alineatul (1) litera (f), articolul 167, articolul 168, articolul 169, articolul 178 și articolul 179, articolul 192a, articolul 193, articolul 194 și articolul 196 din Directiva TVA (Directiva 2006/112), articolul 10 și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală portugheză să refuze dreptul de deducere a TVA-ului unei sucursale a unei societăți de drept german în situația în care:

—

societatea de drept german a obținut un număr de identificare fiscală în Portugalia pentru realizarea unei activități determinate, și anume «achiziționarea de paturi sociale», care era atribuit unei entități nerezidente fără sediu fix;

—

ulterior, a fost înregistrată în Portugalia sucursala societății de drept german respective, fiindu-i atribuit un număr de identificare fiscală propriu, în calitate de sediu permanent al societății menționate;

—

mai târziu, întreprinderea germană a utilizat primul număr de identificare fiscală pentru a încheia cu o altă întreprindere un act constitutiv al unui grup de interes economic (GIE) în vederea executării unui contract de lucru în Portugalia;

—

ulterior, sucursala, utilizând propriul număr de identificare fiscală, a subcontractat cu GIE, convenindu-se prestații reciproce între sucursală și GIE și ca GIE să factureze cheltuielile efectuate subcontractanților săi, în proporțiile stabilite;

—

în notele de debit emise pentru facturarea cheltuielilor în sarcina sucursalei, GIE a indicat numărul său de identificare fiscală și a calculat TVA-ul;

—

sucursala și-a dedus TVA-ul calculat în notele de debit;

—

operațiunile GIE sunt constituite (în temeiul subcontractării) din operațiuni ale sucursalei și ale celeilalte întreprinderi din cadrul GIE, care au facturat GIE toate veniturile facturate de acestora inițiatorului proiectului”

27.

La solicitarea Curții, instanța de trimitere – precum și reclamanta din litigiul principal – a lămurit faptul că notele de debit ale grupului au avut drept scop unic transferul asupra membrilor a cheltuielilor generale ale activității sale economice.

28.

În procedura aflată pe rolul Curții au depus observații scrise TGE Portugal, Republica Portugheză și Comisia Europeană. Acestea au participat și la ședința de audiere a pledoariilor din 19 martie 2018.

V. Aprecieri

A. Dreptul instanței de trimitere de a sesiza Curtea cu o cerere preliminară

29.

Astfel cum a hotărât deja Curtea, Tribunal Arbitral Tributário (Tribunalul Arbitral Fiscal) reprezintă o instanță dintr-un stat membru în sensul articolului 267 și poate astfel să adreseze Curții o cerere preliminară (5).

B. Interpretarea întrebării preliminare

30.

În cadrul întrebării sale, instanța de trimitere face referire la NIPC-urile diferite care au fost atribuite TGE Bonn și TGE Portugal și care au fost folosite în contextul grupului, și anume: NIPC-ul atribuit TGE Bonn a fost folosit pentru încheierea contractului de constituire a grupului și NIPC-ul atribuit TGE Portugal pentru subcontractul încheiat cu grupul.

31.

În esență, scopul întrebării formulate de instanța de trimitere este de a clarifica dacă TGE Bonn sau TGE Portugal are drept de deducere în cazul în care grupul facturează societății TGE Portugal cheltuielile sale și menționează pe factură TVA-ul datorat. Instanța de trimitere dorește în esență să știe dacă într-un caz precum cel în speță sunt îndeplinite condițiile pentru deducere.

C. Dreptul de deducere

32.

Condițiile pentru dreptul de deducere sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA: are dreptul să deducă TVA-ul datorat sau achitat în amonte cel care are el însuși calitatea de persoană impozabilă și care a primit de la o altă persoană impozabilă o livrare de bunuri sau prestări de servicii, pe care le folosește pentru activitatea sa economică.

33.

În mod necontestat, în prezenta cauză grupul a plătit TVA, pe care l-a facturat sucursalei TGE Portugal. Este de asemenea necontestat faptul că grupul este în principiu supus impozitării în sensul Directivei TVA.

34.

Trebuie însă să se clarifice dacă TGE Portugal este beneficiarul prestației de servicii ale cărei costuri le-a plătit.

1. Persoana impozabilă în calitate de beneficiar al serviciului

35.

Conform articolului 168 din Directiva TVA, dreptul de deducere este conferit numai persoanelor impozabile. A? a fiind, beneficiarul serviciului trebuie s? fie o persoan? impozabil? în sensul directivei.

36.

Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede c? este persoan? impozabil? înseamn? orice persoan? care desf??oar? în mod independent o activitate economic?.

37.

În ceea ce prive?te raporturile dintre o societate ?i sucursala sa dintr?un alt stat membru, Curtea a hot?rât deja c? sucursala nu desf??oar? o activitate independent? întrucât nu suport? riscurile economice ale activit??ii sale, în special pentru c? nu dispune de capital de dotare (6). Dimpotriv?, riscurile economice sunt suportate de societatea c?reia îi apar?ine sucursala.

38.

Chiar dac? no?iunea de persoan? impozabil? din dreptul Uniunii trebuie interpretat? în mod autonom ?i unitar (7), în sensul c? vizeaz? nu doar persoanele fizice ?i juridice, ci ?i entit??ile f?r? personalitate juridic? (8), în ceea ce prive?te o societate ?i sucursala sa dintr?un alt stat membru este vorba despre una ?i aceea?i entitate juridic?, în cadrul c?reia nu exist? dou? persoane impozabile separate (9).

39.

Potrivit acestui criteriu, TGE Bonn ?i TGE Portugal formeaz? o singur? persoan? impozabil? (denumit? în continuare „TGE”) în sensul Directivei TVA.

40.

Acest rezultat nu poate fi pus sub semnul întreb?rii de faptul c? TGE Bonn ?i TGE Portugal dispun de NIPC-uri diferite ?i c? la constituirea grupului s?a folosit NIPC-ul atribuit TGE Bonn, iar pentru facturile emise pentru repartizarea cheltuielilor s?a folosit NIPC-ul atribuit TGE Portugal.

2. Existen?a unei prest?ri de servicii

41.

Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA impune ca persoana impozabil? care are dreptul de deducere s? beneficieze de presta?ii [livr?ri de bunuri în sensul articolului 14 sau prest?ri de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA].

42.

Potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii, o prestare de servicii nu este impozabil? decât în cazul în care între prestator ?i beneficiar exist? un raport juridic în care au loc presta?ii reciproce, iar remunera?ia primit? de prestator trebuie s? corespund? contravalorii efective a serviciului prestat beneficiarului (10).

43.

Potrivit acestei jurispruden?e, baza de impozitare pentru un serviciu prestat este constituit? din ansamblul elementelor care alc?tuiesc contrapresta?ia pentru serviciul prestat, dac? între serviciu ?i contrapresta?ie exist? o leg?tur? direct? (11).

44.

Prin urmare, în spe?? este necesar s? se fi prestat grupului un serviciu concret, al c?rui beneficiar s? fie TGE. Numai în acest caz sumele pe care grupul le?a facturat TGE ?i pe care aceasta din urm? le?a achitat ar reprezenta o remunera?ie pentru serviciul prestat, pentru care este într?adev?r datorat TVA?ul.

45.

Totu?i, astfel cum arat? instan?a de trimitere ?i reclamanta din litigiul principal în r?spunsurile lor la l?muririle solicitate de Curte, aceste sume reprezint? cheltuielile generale ale activit??ii economice a grupului. Facturile au avut drept scop unic transferul cheltuielilor asupra TGE în calitate de membru al grupului. Aceste sume nu au fost pl?tite TGE cu titlu de contrapresta?ie de c?tre grup ?i nu au astfel caracter remunerativ.

46.

În consecin??, trebuie s? se considere c?, în spe??, persoanei impozabile nu i s?a prestat niciun serviciu concret. În schimb, sumele de bani facturate TGE ?i pl?tite de aceasta reprezint? transferul cheltuielilor generale ale grupului asupra membrilor s?i, realizat pe baza obliga?iei acestora de a suporta pierderile ?i a dreptului de a participa la câ?tigurile realizate, iar nu o remunera?ie pentru o activitate concret?.

47.

Aceast? concluzie se coroboreaz? cu hot?rârea Cur?ii în cauza Cibo Participations, în care Curtea a stabilit c? distribuirea dividendelor nu constituie o plat? a unei remunera?ii pentru un anumit serviciu, ci doar o consecin?? a particip?rii la capitalul social ?i astfel a calit??ii de asociat. Distribuirea dividendelor presupune de regul? existen?a unor profituri distribuibile, depinzând astfel de bilan?ul contabil al societ??ii (12). În spe?? nu sunt distribuite dividende, cu alte cuvinte p?r?i din profit, de c?tre grup în favoarea membrilor. Dimpotriv?, membrii pl?tesc o contribu?ie grupului. Cu toate acestea, astfel cum a ar?tat Administra?ia Fiscal? în cadrul litigiului principal, este vorba despre cheltuielile generale ale activit??ii economice a grupului. Aceast? suportare a cheltuielilor apare în cele din urm? ca o imagine a pl??ii de dividende din cauza Cibo Participations: cuantumul contribu?iei facturate de grup depinde de situa?ia veniturilor acestuia, la fel cum distribuirea de dividende depinde de situa?ia profitului societ??ilor la care Cibo Participations de?inea participa?ii. În virtutea calit??ii sale, un membru nu particip? doar la împ?r?irea câ?tigului, ci, în spe??, el este de asemenea obligat s? suporte cheltuielile f?cute. În timp ce cauza Cibo Participations viza participarea la profit, în spe?? este vorba despre acoperirea cheltuielilor f?cute. În ambele cazuri, pl??ile sunt o consecin?? a calit??ii de membru sau asociat, ?i nu reprezint? deci remunera?ia pentru un serviciu prestat.

48.

Absen?a unei remunera?ii diferen?iaz? prezenta situa?ie de cea din cauza Heerma în care asocia?ii unei societ??i civile au închiriat societ??ii un imobil pentru care societatea a pl?tit chirie, îns? nu în considerarea particip?rii la câ?tigurile ?i la pierderile societ??ii. În aceast? cauz? Curtea a hot?rât c? închirierea imobilului reprezint? o prestare supus? TVA?ului întrucât contrapresta?ia

const? într-o remunera?ie concret? (13).

49.

În final, situa?ia din prezenta cauz? nu poate fi comparat? cu cotiza?ia pl?tit? de un membru al unei asocia?ii. În cauza Kennemer Golf Curtea a decis c? aceast? cotiza?ie pl?tit? de membru constituie baza de calcul pentru TVA atunci când cotiza?ia reprezint? remunera?ia pentru posibilitatea de a folosi bunurile asocia?iei (14). Pe de o parte, obliga?ia de plat? a cotiza?iei nu rezult? în mod direct din faptul c? asocia?ia ob?ine venituri sau înregistreaz? pierderi, ci se întemeiaz? pe autonomia statutar? a asocia?iei. În plus, în cauza în discu?ie, contribu?ia era legat? de un drept de folosin?? concret al membrilor asupra amenaj?rilor sportive ale asocia?iei. În schimb, în prezenta cauz? quantumul contribu?iilor facturate TGE ?i pl?tite de aceasta depinde numai de rezultatul economic al grupului. Pe de alt? parte, grupul nu ofer? TGE posibilitatea de a folosi bunurile sale ?i nu factureaz? nicio remunera?ie în schimbul folosin?ei. Dimpotriv?, suma facturat? constituie o consecin?? a calit??ii de membru a TGE ?i, prin urmare, a dreptului de a participa la împ?r?irea câ?tigurilor ?i a obliga?iei de a suporta pierderile.

50.

Contrar argumentului invocat de Comisie în ?edin??, nu exist? cazul unui contract de comision de prest?ri servicii în sensul articolului 28 din Directiva TVA. Obiectul litigiului principal este numai facturarea cheltuielilor ap?rute ca urmare a achizi?ion?rii de c?tre grup a unor bunuri ?i servicii din partea unor ter?i. Aceste presta?ii ale ter?ilor au fost îns? aduse grupului însu?i. Ele au servit activit??ii economice a grupului ?i nu au fost transferate membrilor s?i. Astfel cum a prezentat în mod expres instan?a de trimitere, nu exist? prest?ri ale grupului f?cute membrilor s?i. Prin urmare, nu sunt întrunite condi?iile de la articolul 28 din Directiva TVA („ia parte la o prestare de servicii”).

51.

Acela?i lucru rezult? ?i din principiul neutralit??ii.

52.

Potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii, dreptul de deducere este un principiu al sistemului comun al TVA?ului ?i are ca scop degrevarea în întregime a întreprinz?torului de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice (15).

53.

Prin urmare, sistemul comun de TVA garanteaz? perfecta neutralitate în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice. În acest scop, este îns? necesar ca aceste activit??i s? fie în principiu ele însele supuse la plata TVA?ului (16).

54.

Întrucât, potrivit celor men?ionate mai sus, nu exist? o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, grupul nu datora TVA pentru „transferul” asupra membrilor s?i a cheltuielilor generale ale activit??ii sale economice. În consecin??, TVA?ul a fost achitat în mod gre?it. Întrucât, din perspectiva dreptului Uniunii, aceast? tax? nu a fost datorat?, nu este posibil? aplicarea principiului neutralit??ii. Acest principiu nu impune în prezenta cauz? degrevarea TGE de obliga?ia de a pl?ti TVA pentru contribu?iile pl?tite grupului, în condi?iile în care taxa nici m?car nu era datorat? din punctul de vedere al dreptului Uniunii.

55.

În concluzie, trebuie să se constate că grupul nu a prestat societății niciun fel de servicii TGE care să fi dat acesteia din urmă dreptul de deducere.

3. Locul prestații

56.

Instanța de trimitere solicită Curții să interpreteze articolele 44 și 45 din Directiva TVA, care stabilesc locul prestații de servicii.

57.

Potrivit articolului 44 prima teză din Directiva TVA, serviciul se consideră a fi prestat în locul în care beneficiarul serviciului și-a stabilit sediul activității sale economice. Legiuitorul Uniunii a stabilit prioritatea acestui element de legătură întrucât este un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică (17).

58.

În schimb, punctul de legătură al sediului fix al beneficiarului serviciului menționat la articolul 44 a doua teză din Directiva TVA are caracter secundar și constituie o derogare de la regula generală (18).

59.

Chiar dacă Curtea a clarificat în Hotărârea Welmory raportul dintre aceste două puncte de legătură, relevant este, atât potrivit articolului 44 prima teză, cât și articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, numai faptul că persoanei impozabile îi este prestat un serviciu.

60.

Astfel cum am constatat anterior, în speță nu a fost prestat niciun serviciu. Așadar, este imposibil să se determine locul prestații de servicii.

61.

Prin urmare, în această măsură nu se poate răspunde întrebării instanței de trimitere.

VI. Concluzie

62.

Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] după cum urmează:

„Articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în lipsa unei livrări de bunuri sau prestări de servicii supuse TVA-ului, nu există niciun drept de deducere, în cazul în care un Agrupamento Complementar de Empresas (grup de întreprinderi cu scopul de a se sprijini reciproc) transferă cheltuielile activității sale economice asupra unei societăți constituite potrivit unui drept străin, care este membru a grupului, nici în situația în care pentru această sumă s-a plătit în mod eronat TVA, iar această sumă a fost facturată sucursalei naționale a membrului.”

(1) Limba originală: germana.

(2) Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

(3) JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(4) JO 2011, L 77, p. 1.

(5) Hotărârea din 12 iunie 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctele 23-34).

(6) Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctele 33-37), și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 25 și 26).

(7) Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 23).

(8) Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 8).

(9) Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punctul 38).

(10) Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14), Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39), Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34), și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 24).

(11) Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 13), și Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39).

(12) Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctele 42 și 43); este vorba despre dependența distribuirii dividendelor de rezultatul economic al societății.

(13) Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punctele 13 și 19).

(14) Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 40).

(15) Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 26 și 27), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 37-39).

(16) Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul

27), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 39).

(17) Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 53-55).

(18) Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 56).