

62017CJ0016

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 7 sierpnia 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Odliczenie podatku naliczonego – Powstanie i zakres prawa do odliczenia podatku

W sprawie C-16/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 29 czerwca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 stycznia 2017 r., w postępowaniu:

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 marca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal przez A. Fernandes de Oliveirę, advogado,

—

w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueiredo oraz R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz B. Rechen, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 maja 2018 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44, 45, art. 132 ust. 1 lit. f), art. 167–169, 178, 179, 192a–194 i 196 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1) oraz zasady neutralności.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (zwaną dalej „TGE Sucursal em Portugal” lub „spółką TGE Sucursal em Portugal”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem ds. celnych i podatkowych, Portugalia, zwanym dalej „ATA”) w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania TGE Sucursal em Portugal korzystania z odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) wynikającego z refakturowania kosztów zgrupowania interesów gospodarczych (zwanego dalej „ZIG”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3

Zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik bądźcy usługobiorca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

4

Artykuł 45 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku

braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

5

Artykuł 132 ust. 1 lit. f) rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

f)

usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do oddania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji”.

6

Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7

Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a)

VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

8

Zgodnie z art. 169 lit. a) omawianej dyrektywy:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

a)

transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego”.

Artyku? 178 lit. a) i f) dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spe?ni? nast?puj?ce warunki:

a)

w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z tytu?em XI rozdzia? 3 sekcje 3–6;

[...]

f)

je?li podatnik jest zobowi?zany do zap?aty VAT jako us?ugobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie maj? art. 194–197 i art. 199, musi dope?ni? formalno?ci okre?lonych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie”.

10

Artyku? 179 tej dyrektywy stanowi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potr?cenie od ca?kowitej kwoty VAT nale?nego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT daj?cej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? od podatników dokonuj?cych okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

11

Zgodnie z art. 192a wspomnianej dyrektywy:

„Do celów niniejszej sekcji podatnika maj?cego sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek jest nale?ny, uznaje si? za podatnika, który nie ma siedziby w tym pa?stwie cz?onkowskim, je?eli spe?nione s? nast?puj?ce warunki:

a)

dokonuje on podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegaj?cego opodatkowaniu ?wiadczenia us?ug na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego;

b)

przeds?biorstwo, które dostawca lub us?ugodawca posiada na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, nie uczestniczy w tej transakcji dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug”.

12

Artyku? 193 dyrektywy VAT stanowi:

„Ka?dy podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug obowi?zany jest do zap?aty VAT, z wyj?tkiem sytuacji, gdy do zap?aty VAT zobowi?zana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

13

Artyku? 194 tej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy podlegaj?ca opodatkowaniu dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug jest dokonywane przez podatnika niemaj?cego siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym VAT jest nale?ny, pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e osob? zobowi?zan? do zap?aty VAT jest odbiorca towarów lub us?ugobiorca.

2. Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? warunki stosowania ust. 1”.

14

Artyku? 196 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Do zap?aty VAT zobowi?zany jest ka?dy podatnik lub osoba prawna nieb?d?ca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której ?wiadczone s? us?ugi obj?te art. 44, je?eli us?ugi te s? ?wiadczone przez podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

Rozporz?dzenie wykonawcze nr 282/2011

15

Zgodnie z art. 10 rozporz?dzenia nr 282/2011:

„1. Na u?ytek stosowania art. 44 i 45 dyrektywy [VAT] »miejszem siedziby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika« jest miejsce, w którym wykonywane s? funkcje naczelnego zarz?du przedsi?biorstwa.

2. W celu ustalenia miejsca, o którym mowa w ust. 1, uwzgl?dnia si? miejsce, w którym zapadaj? istotne decyzje dotycz?ce ogólnego zarz?dzania przedsi?biorstwem, adres zarejestrowanej siedziby przedsi?biorstwa, i miejsce posiedze? zarz?du przedsi?biorstwa.

W przypadku gdy te kryteria nie pozwalaj? z ca?kowit? pewnością okre?li? miejsca siedziby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, decyduj?cym kryterium jest miejsce, w którym zapadaj? istotne decyzje dotycz?ce ogólnego zarz?dzania przedsi?biorstwem.

3. Sam adres pocztowy nie mo?e by? uznany za miejsce siedziby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika”.

16

Artyku? 11 rzeczonoego rozporz?dzenia wykonawczego stanowi:

„1. Na u?ytek stosowania art. 44 dyrektywy [VAT] »sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne ni? miejsce siedziby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporz?dzenia – które charakteryzuje si?

wystarczająco stałości oraz odpowiedniej strukturze w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

2. Na użytek stosowania następujących artykułów »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczająco stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje:

a)

art. 45 dyrektywy [VAT];

b)

począwszy od 1 stycznia 2013 r. – art. 56 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE;

c)

do 31 grudnia 2014 r. – art. 58 dyrektywy [VAT];

d)

art. 192a dyrektywy [VAT]

3. Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

Prawo portugalskie

17

Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (krajowy system rejestru osób prawnych), przyjęty dekretem z mocą ustawy nr 129/98 z dnia 13 maja 1998 r. (Diário da República I, seria I/A, nr 110 z dnia 13 maja 1998 r.), reguluje wpis osób prawnych do krajowego rejestru osób prawnych.

18

Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. a) i b) krajowego systemu rejestru osób prawnych rejestr ten zawiera wpisy zarówno osób prawnych prawa portugalskiego lub prawa innego państwa, jak i przedstawicieli międzynarodowych osób prawnych lub prawa innego państwa, którzy wykonują zwyczajowo swoją działalność w Portugalii.

19

Artykuł 13 krajowego systemu rejestru osób prawnych przewiduje, że każda osoba prawna wpisana do tego rejestru otrzymuje numer identyfikacji podatkowej i ów artykuł reguluje warunki przyznania tego numeru.

20

Zgodnie z art. 6 ust. 2 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych ZIG powinien refakturować na strony, które go utworzyły, w proporcjach uzgodnionych w umowie

za?o?ycielskiej, zyski lub straty osi?gni?te w trakcie danego roku obrachunkowego. Jego zyski lub jego straty s? uwzgl?dniane w podlegaj?cych opodatkowaniu dochodach cz?onków ZIG w zakresie podatku dochodowego.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

21

TGE Gas Engineering GmbH z siedzib? w Bonn (zwana dalej „TGE Bonn” lub „spó?k? TGE Bonn”), spółka prawa niemieckiego, uzyska?a w dniu 3 marca 2009 r. w Portugalii numer identyfikacji podatkowej 980410878 odpowiadaj?cy spółce nieb?d?cej rezydentem bez sta?ego zak?adu w celu dokonania jednorazowej transakcji, to znaczy nabycia udziałów w spółce.

22

W dniu 7 kwietnia 2009 r. spółka TGE Sucursal em Portugal zosta?a zarejestrowana w Portugalii jako podmiot nieb?d?cy rezydentem maj?cy sta?y zak?ad w postaci oddzia?u i zosta? jej przyznany numer identyfikacji podatkowej 980412463.

23

Spółka TGE Bonn utworzy?a nast?pnie, wraz z Somague Engenharia SA, ZIG nazwany „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (zwany dalej „ZIG Projesines”). W celu utworzenia ZIG Projesines spółka TGE Bonn pos?u?y?a si? swoim numerem identyfikacji podatkowej, a nie numerem TGE Sucursal em Portugal. ZIG Projesines otrzyma? swój w?asny numer identyfikacji podatkowej, to znaczy nr 508917280.

24

Celem ZIG Projesines by?o wdro?enie projektu rozbudowy terminalu skroplonego gazu ziemnego w Sines, Portugalia. Terminal ten nale?y do Redes Energéticas Nacionais SA, portugalskiej spółki energii elektrycznej.

25

ZIG podlegaj? w Portugalii szczególnemu systemowi. Zgodnie z art. 6 ust. 2 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych ZIG powinien refakturowa? na strony, które go utworzy?y, w proporcjach uzgodnionych w umowie za?o?ycielskiej, zyski lub straty osi?gni?te w trakcie danego roku obrachunkowego. Jego zyski lub jego straty s? uwzgl?dniane w podlegaj?cych opodatkowaniu dochodach cz?onków ZIG w zakresie podatku dochodowego.

26

Umowa za?o?ycielska ZIG Projesines przewiduje, ?e Somague Engenharia pokrywa 85% kosztów, a TGE Bonn 15%. Ponadto porozumienie i regulamin wewn?trzny ZIG Projesines przypisa?y 64,29% zobowi?za? i pasywów TGE Bonn, a pozosta?e 35,71% zosta?o przypisane spółce Somague Engenharia.

27

W dniu 4 maja 2009 r. spółka TGE Sucursal em Portugal zawarła umowę podwykonawstwa z ZIG Projesines. Umowa podwykonawstwa przewidywała świadczenia wzajemne pomiędzy TGE Sucursal em Portugal i ZIG Projesines, przy czym ten ostatni miał refakturować na TGE Sucursal em Portugal swoje koszty.

28

ZIG Projesines przeniósł wszystkie faktury pochodzące z umowy podwykonawstwa z TGE Sucursal em Portugal i wszystkie faktury pochodzące od Somague Engenharia na Redes Energéticas Nacionais, jako na inwestora, z poszanowaniem ogólnej zasady bezpośredniego związku wpisanej w umowę podwykonawstwa z TGE Sucursal em Portugal (Full back-to-back general principle).

29

W celu zaliczenia tych kosztów oraz refakturowania ZIG Projesines uwzględnił numer identyfikacji podatkowej TGE Sucursal em Portugal, a nie numer TGE Bonn. ZIG Projesines wskazał zatem w notach debetowych wysłanych do TGE Sucursal em Portugal numer identyfikacji podatkowej tej spółki i zafakturował VAT na tej podstawie. ZIG Projesines obciążył 64,29% swoich kosztów TGE Sucursal em Portugal.

30

Spółka TGE Sucursal em Portugal odliczyła następnie VAT zapłacony na podstawie not debetowych wystawionych przez ZIG Projesines.

31

Przy okazji kontroli podatkowej TGE Sucursal em Portugal dotyczącej lat podatkowych 2009–2011 ATA sporządziła sprawozdanie, w którym wyjaśniła, że TGE Sucursal em Portugal i TGE Bonn są dwoma odrębnymi podmiotami, z których każda posiada inny numer identyfikacji podatkowej. Zdaniem ATA, ponieważ spółka TGE Sucursal em Portugal nie była członkiem zarządu zacięgiem ZIG Projesines, ów ZIG nie mógł przypisać jej swoich kosztów i spółka TGE Sucursal em Portugal nie mogła w konsekwencji odliczyć VAT przypadającego na te koszty.

32

ATA wezwała w związku z tym TGE Sucursal em Portugal do zwrotu kwot odpowiadających owemu bezprawnie odliczonemu VAT. Spółka TGE Sucursal em Portugal zwróciła się do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] w celu uzyskania stwierdzenia nieważności decyzji, którą ATA zażądała owego zwrotu.

33

Przed sądem odsyłającym ATA podnosi, że spółka TGE Sucursal em Portugal była stałym zakładem posiadającym osobowość prawną i zdolność podatkową odrębną od TGE Bonn. Ponieważ jedynie spółka TGE Bonn stanowiła członkiem zarządu ZIG Projesines, spółka TGE Sucursal em Portugal nie miała prawa do przejęcia kosztów ZIG Projesines i odliczenia VAT przypadającego na te koszty. Okoliczności, że przy fakturach ZIG Projesines stosowano procent rozdziału przewidziany w jego umowie zacięgiem, nie miało znaczenia w tym zakresie.

Zdaniem ATA ka?dy z obydwu podmiotów mia? własną osobowość podatkową i w związku z tym z punktu widzenia VAT były to odrębne podmioty prawne. Jeżeli spółka TGE Bonn chcia?a przypisać wyniki ZIG Projesines spółce TGE Sucursal em Portugal jako podmiotowi niebędącemu rezydentem ze stałym zakładem, powinna ona i mog?a posłużyć się jej numerem identyfikacji podatkowej w chwili utworzenia ZIG Projesines.

Ponadto ATA uważa, że brak było ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy notami debetowymi obciążającymi spółkę TGE Sucursal em Portugal a aktywnymi transakcjami tej spółki. Tym samym nie ma ona prawa do odliczenia VAT.

W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 44, 45, art. 132 ust. 1 lit. f), art. 167–169, 178, 179, [192a–194] i 196 dyrektywy VAT [...], art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby portugalska administracja podatkowa odmawiała skorzystania z prawa do odliczenia VAT oddziałowi spółki prawa niemieckiego w następujących okolicznościach:

—

owa spółka prawa niemieckiego uzyska?a w Portugalii, jako niebędący rezydentem podmiot bez stałego zakładu, numer identyfikacji podatkowej celem przeprowadzenia jednorazowej transakcji polegającej na nabyciu udziałów;

—

następnie oddział spółki prawa niemieckiego został zarejestrowany w Portugalii i został mu nadany odrębny numer identyfikacji podatkowej jako stałemu zakładowi tej spółki;

—

następnie owa spółka prawa niemieckiego, korzystając z pierwszego z numerów identyfikacji podatkowej, zawarła z innym przedsiębiorstwem umowę zaożycielską ZIG celem wykonania umowy na roboty budowlane w Portugalii;

—

następnie oddział ten, używając własnego numeru identyfikacji podatkowej, zawarł z ZIG umowę podwykonawstwa, która przewidywała świadczenia wzajemne pomiędzy tym oddziałem a ZIG oraz to, że ZIG będzie refakturować poniesione przez niego koszty w uzgodnionych proporcjach;

—

ZIG wskazał numer identyfikacji podatkowej oddziału w wysłanych do niego notach debetowych i naliczył na tej podstawie VAT;

—

oddział ten odliczył zapłacony na podstawie tych not VAT;

—

na transakcje ZIG (w drodze podwykonawstwa) skądają się transakcje oddziału oraz innego przedsiębiorstwa będącego członkiem ZIG, przy czym oba te podmioty wystawiły ZIG faktury w odniesieniu do całości przychodów, które zgrupowanie to zafakturowało inwestorowi”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

37

Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w szczególności art. 167 i 168 dyrektywy VAT, a także zasada neutralności powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy danego państwa członkowskiego uznał, że spółka, która ma swój siedzibę w innym państwie członkowskim, oraz posiadany przez nią w pierwszym z tych państw oddział stanowi dwóch odrębnych podatników, z tego powodu, że każda z tych podmiotów ma inny numer identyfikacji podatkowej, oraz aby organ ten odmówił z tego powodu oddziałowi prawa do odliczenia VAT na podstawie not debetowych wystawionych przez ZIG, którego członkiem jest wspomniana spółka, a nie jej oddział.

38

Z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że źródłem sporu w postępowaniu głównym są co do zasady wnioski wyciągnięte przez właściwy organ administracji podatkowej z okoliczności, iż TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal posiadają odrębne numery identyfikacji podatkowej, oraz z tego, że w trakcie utworzenia ZIG Projesines posłużyło się numerem identyfikacji podatkowej TGE Bonn, podczas gdy dla wystawienia faktur dotyczących rozdziału kosztów związanych ze wspomnianym zgrupowaniem zgrupowanie to posłużyło się numerem identyfikacji podatkowej TGE Sucursal em Portugal.

39

W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony do odliczenia od kwoty VAT, której jest zobowiązany zapłacić, kwoty należnego lub zapłaconego VAT od towarów lub usług, które zostały mu dostarczone lub wyświadczane przez innego podatnika. Odbiorca danych usług musi być zatem podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy.

40

Artykuł 9 dyrektywy VAT definiuje „podatników” jako osoby prowadzące „samodzielnie” działalność gospodarczą. Dla jednolitego stosowania dyrektywy VAT szczególne znaczenie ma to, że pojęcie „podatnika” zdefiniowane w tytule III tej dyrektywy otrzymuje autonomiczną i jednolitą wykładnię [wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filiał Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 23].

41

Tymczasem jeżeli chodzi o spółkę mającą siedzibę w danym państwie członkowskim oraz o jej oddział mający siedzibę w innym państwie członkowskim, z orzecznictwa Trybunału wynika, że obydwa te podmioty stanowią jednego i tego samego podatnika VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 37; z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/Włochy, C-244/08, niepublikowany, EU:C:2009:478, pkt 38; z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 34), chyba że zostanie ustalone, że oddział prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą. W tym zakresie należy zbadać, czy taki oddział może być uznany za niezależny, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności (wyrok z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 35).

42

W sprawie w postępowaniu głównym spółka TGE Bonn uzyskała w Portugalii pierwszy numer identyfikacji podatkowej w celu dokonania jednorazowej czynności polegającej na utworzeniu ZIG Projesines. Spółka TGE Bonn uzyskała następnie drugi numer identyfikacji podatkowej w celu zarejestrowania TGE Sucursal em Portugal, który to numer był stosowany w ramach całej działalności wykonywanej przez TGE Bonn oraz przez wspomniany oddział w Portugalii. Oczywiście jest, że obydwa numery identyfikacji podatkowej TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal są nadawane jednemu i temu samemu podmiotowi, to znaczy TGE Bonn.

43

Z powyższego wynika, że TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal stanowią jeden podmiot podatkowy w rozumieniu dyrektywy VAT.

44

Należy przypomnieć, po drugie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i 168 dyrektywy VAT stanowi integralny część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 12 lipca 2012 r. EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 44; a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 30).

45

W niniejszej sprawie, ponieważ spółki TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal należy uznać za stanowiące jeden i ten sam podmiot prawny, a tym samym jednego podatnika, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby odliczenie naliczonego VAT zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione materialne wymogi tego odliczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31).

46

W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako adresat danej transakcji, jest zobowiązany z tytułu VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 51; a także z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 64).

47

Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym organ podatkowy państwa członkowskiego nie może odmówić podatnikowi odliczenia zapłaconego naliczonego VAT z tego tylko powodu, że podatnik ten stosował dany numer identyfikacji podatkowej jako podmiot niebędący rezydentem bez stałego zakładu w chwili utworzenia ZIG i zastosował numer identyfikacji podatkowej swojego oddziału będącego rezydentem tego samego państwa w celu refakturowania kosztów tego zgrupowania.

48

Wniosku tego nie podważa fakt, że spółka TGE Bonn ma siedzibę w Niemczech oraz że TGE Sucursal em Portugal jest jej stałym zakładem w Portugalii.

49

W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 44 zdanie pierwsze dyrektywy VAT miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Prawodawca Unii przyjął ów czynnik jako główny, ponieważ oferuje on, jako obiektywne, proste i praktyczne kryterium, dużej pewności prawa (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53–55). Z kolei powołanie ze stałym zakładem podatnika, przewidziane w art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, jest drugorzędnym czynnikiem, który stanowi przepis derogacyjny od ogólnej zasady (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 56).

50

W ten sposób to do sądu odsyłającego w ramach sporu w postępowaniu głównym należy ocena, czy zostały spełnione pozostałe warunki prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku, takie jak wymienione w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

51

Z uwagi na powyższe na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 167 i 168 dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uznał, iż spółka, która ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim, oraz posiadany przez nią w pierwszym z tych państw oddział stanowi dwóch odrębnych podatników, z tego powodu, że każdy z tych podmiotów ma inny numer identyfikacji podatkowej, oraz aby organ ten odmówił z tego powodu oddziałowi prawa do odliczenia VAT na podstawie not debetowych wystawionych przez ZIG, którego członkiem jest wspomniana spółka, a nie jej oddział.

W przedmiocie kosztów

52

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 167 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uznał, iż spółka, która ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim, oraz posiadany przez nią w pierwszym z tych państw oddział stanowi dwóch odrębnych podatników, z tego powodu, że każdy z tych podmiotów ma inny numer identyfikacji podatkowej, oraz aby organ ten odmówił z tego powodu oddziałowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie not debetowych wystawionych przez zgrupowanie interesów gospodarczych, którego członkiem jest wspomniana spółka, a nie jej oddział.

Podpisy

(*1) Język postępowania: portugalski.