

62017CJ0016

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 7. augusta 2018 (*1)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“

Vo veci C-16/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konania), Portugalsko] z 29. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 13. januára 2017, ktorý súvisí s konaním:

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (piata komora)

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet (spravodajca), M. Berger a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. marca 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

–

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, v zastúpení: A. Fernandes de Oliveira, advogado,

–

portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

–

Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Rechena, splnomocnení zástupcovia, po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. mája 2018,

vyhlásil tento

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 44, 45, článku 132 ods. 1 písm. f), článkov 167 až 169, 178, 179, 192a až 194 a 196 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), článkov 10 a 11 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), a zásady neutrality.

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (ďalej len „TGE Sucursal em Portugal“) na jednej strane a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko) (ďalej len „ATA“) na druhej strane vo veci rozhodnutia tohto úradu, ktorým odmieta uvedenej spoločnosti priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) vyplývajúcej z využitia výdavkov hospodárskeho záujmového združenia (HZZ).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3

Podľa článku 44 smernice o DPH:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

4

Článok 45 tejto smernice stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

5

článok 132 ods. 1 písm. f) uvedenej smernice znie:

„členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

f)

služby poskytované nezávislými skupinami osôb, ktorých činnosť je oslobodená od dane alebo vo vzťahu ku ktorej nevystupujú ako zdaniteľné osoby, a to na účely obstarania služieb pre ich členov, ktoré sú priamo potrebné na uskutočnenie tejto činnosti, keď tieto skupiny požadujú od svojich členov presnú úhradu ich podielu na spoločných výdavkoch, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže.“

6

článok 167 smernice o DPH uvádza:

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

7

článok 168 písm. a) tejto smernice stanovuje:

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

a)

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

8

Podľa článku 169 písm. a) uvedenej smernice:

„Okrem odpísania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpísanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a)

transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu.“

9

článok 178 písm. a) a f) smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpísanie dane:

a)

na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

...

f)

ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

10

Článok 179 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v prípade dodania.“

11

Podľa článku 192a uvedenej smernice:

„Na účely tohto oddielu sa zdaniteľná osoba, ktorá má stálu prevádzkareň na území členského štátu, v ktorom je daň splatná, považuje za zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte, ak sa splnia tieto podmienky:

a)

uvedená osoba uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb na území tohto členského štátu;

b)

prevádzkareň, ktorú má poskytovateľ alebo dodávateľ na území tohto členského štátu, do dodania tohto tovaru alebo poskytovania týchto služieb nezasahuje.“

12

Článok 193 smernice o DPH uvádza:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

13

Článok 194 tejto smernice stanovuje:

„1. Ak zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb uskutočňuje zdaniteľná

osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, členské štáty môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je príjemca dodaného tovaru alebo poskytovaných služieb.

2. Členské štáty stanovujú podmienky pre vykonávanie odseku 1.“

14

Článok 196 uvedenej smernice znie:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.“

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

15

Podľa článku 10 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011:

„1. Na účely uplatňovania článkov 44 a 45 smernice [o DPH] sa za miesto, kde má zdaniteľná osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, považuje miesto, kde sa vykonávajú funkcie ústrednej správy podniku.

2. S cieľom určiť miesto uvedené v odseku 1 sa zohľadní miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia týkajúce sa všeobecného riadenia podniku, miesto, kde sa nachádza registrované sídlo podniku a miesto, kde sa stretáva jeho vedenie.

Ak tieto kritériá neumožnia s istotou určiť sídlo ekonomickej činnosti, uprednostní sa ako kritérium miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia týkajúce sa všeobecného riadenia podniku.

3. Samotná existencia poštovej adresy sa nemôže považovať za miesto, kde je zriadené sídlo ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.“

16

Článok 11 uvedeného vykonávacieho nariadenia uvádza:

„1. Na účely uplatňovania článku 44 smernice [o DPH] je „stálou prevádzkarňou“ akákoľvek prevádzkareň iná ako sídlo ekonomickej činnosti uvedené v článku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby.

2. Na účely uplatňovania nasledujúcich článkov je „stálou prevádzkarňou“ akákoľvek prevádzkareň iná ako sídlo ekonomickej činnosti uvedené v článku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú poskytovať jej služby:

a)

článku 45 smernice [o DPH];

b)

od 1. januára 2013 na účely článku 56 ods. 2 druhého pododseku smernice [o DPH];

c)

do 31. decembra 2014 na účely článku 58 smernice [o DPH];

d)

článku 192a smernice [o DPH].

3. Skutočnosť, že prevádzkareň má identifikačné číslo pre DPH, sama osebe nepostačuje na to, aby sa mohlo usúdiť, že zdaniteľná osoba má stálu prevádzkareň.“

Portugalské právo

17

Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (zákon o národnom registri právnických osôb), schválený zákonným dekrétom č. 129/98 z 13. mája 1998 (Diário da República I, série I/A, č. 110, z 13. mája 1998), upravuje zápis právnických osôb do národného registra právnických osôb.

18

V súlade s článkom 4 ods. 1 písm. a) a b) zákona o národnom registri právnických osôb sa do tohto registra zapisujú právnické osoby založené podľa portugalského práva alebo práva iného štátu, ako aj obchodné zastúpenia právnických osôb založených podľa medzinárodného práva alebo práva iného štátu, ktoré obvykle vykonávajú svoju činnosť v Portugalsku.

19

Článok 13 zákona o národnom registri právnických osôb stanovuje, že každej právnickej osobe zapísanej do tohto registra sa prideli daňové identifikačné číslo, a zároveň upravuje podrobnosti pridelenia tohto čísla.

20

V súlade s článkom 6 ods. 2 zákona o dani z príjmu právnických osôb musí HZZ vyúťtovať zakladajúcim členom v pomere dohodnutom v zakladateľskej listine zisky alebo straty dosiahnuté v účtovnom období. Pokiaľ ide o daň z príjmu, tieto zisky alebo straty sa zohľadňujú v zdaniteľných príjmoch členov HZZ.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

21

Spoločnosť TGE Gas Engineering GmbH, založenej podľa nemeckého práva so sídlom v Bonne (ďalej len „TGE Bonn“), bolo v Portugalsku 3. marca 2009 pridelené daňové identifikačné číslo 980410878 ako právnickej osobe nerezidentovi bez stálej prevádzkarne na účely uskutočnenia jednorazového plnenia, a to nadobudnutia obchodných podielov.

22

Dňa 7. apríla 2009 bola TGE Sucursal em Portugal zapísaná v Portugalsku ako právnická osoba nerezident so stálou prevádzkarňou vo forme pobočky a bolo jej pridelené daňové identifikačné

číslo 980412463.

23

TGE Bonn so spoločnosťou Somague Engenharia SA následne založila HZZ s názvom „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (alež len „HZZ Projesines“). TGE Bonn na účely založenia HZZ Projesines použila svoje daňové identifikačné číslo, a nie číslo spoločnosti TGE Sucursal em Portugal. HZZ Projesines bolo pridelené jeho vlastné daňové identifikačné číslo, a to 508917280.

24

Predmetom činnosti HZZ Projesines bola realizácia projektu rozšírenia terminálu prírodného tekutého plynu v Sines v Portugalsku. Tento terminál patrí portugalskej energetickej spoločnosti Redes Energéticas Nacionais SA.

25

Na HZZ sa v Portugalsku vzťahuje osobitný systém. V súlade s článkom 6 ods. 2 zákona o dani z príjmu právnických osôb musí HZZ vyúťovať zakladajúcim členom v pomere dohodnutom v zakladateľskej listine zisky alebo straty dosiahnuté v úctovnom období. Pokiaľ ide o daň z príjmu, tieto zisky alebo straty sa zohľadňujú v zdaniteľných príjmoch členov HZZ.

26

Zakladateľská listina HZZ Projesines stanovuje, že Somague Engenharia prispieva do výšky 85 % nákladov a TGE Bonn prispieva do výšky 15 % nákladov. Okrem toho zmluva a stanovy HZZ Projesines stanovujú, že TGE Bonn sa podieľa na záväzkoch a znáša pasíva do výšky 64,29 %, pričom zostávajúcich 35,71 % je pripísaných spoločnosti Somague Engenharia.

27

Dňa 4. mája 2009 TGE Sucursal em Portugal uzavrela so HZZ subdodávateľskú zmluvu. Subdodávateľská zmluva stanovuje vzájomné poskytovanie služieb medzi spoločnosťou TGE Sucursal em Portugal a HZZ Projesines, pričom toto združenie má spoločnosti TGE Sucursal em Portugal vyúťovať svoje výdavky.

28

HZZ Projesines zaslalo všetky faktúry vyplývajúce zo subdodávateľskej zmluvy uzavretej so spoločnosťou TGE Sucursal em Portugal a všetky faktúry vystavené spoločnosťou Somague Engenharia spoločnosti Redes Energéticas Nacionais ako objednávateľovi diela, pričom bola dodržaná všeobecná zásada striktného záväzku stanoveného v subdodávateľskej zmluve uzavretej so spoločnosťou TGE Sucursal em Portugal („Full back-to-back general principle“).

29

Na účely rozdelenia týchto výdavkov a vyúťovania HZZ Projesines použilo daňové identifikačné číslo spoločnosti TGE Sucursal em Portugal, a nie spoločnosti TGE Bonn. HZZ Projesines vo vyúťovaní, ktoré zaslalo spoločnosti TGE Sucursal em Portugal, uviedlo daňové identifikačné číslo tejto spoločnosti a na tomto základe účtovalo DPH. HZZ Projesines dalo 64,29 % zo svojich výdavkov na úhradu spoločnosti TGE Sucursal em Portugal.

TGE Sucursal em Portugal následne odpočítala DPH zaplatenú z vyúčtovaní, ktoré vystavilo HZZ Projesines.

Pri daňovej kontrole v spoločnosti TGE Sucursal em Portugal vzťahujúcej sa na účtovné obdobia 2009 až 2011, ATA vydal správu, v ktorej spresnil, že TGE Sucursal em Portugal a TGE Bonn sú dve rozdielne právnické osoby, ktoré majú rozdielne daňové identifikačné číslo. Podľa ATA vzhľadom na to, že TGE Sucursal em Portugal nebola zakladajúcim členom HZZ Projesines, toto združenie jej nemohlo dať na úhradu svoje výdavky a TGE Sucursal em Portugal si preto nemohla odpočítať DPH z týchto výdavkov.

ATA teda požiadal TGE Sucursal em Portugal, aby vrátila sumu zodpovedajúcu tejto neoprávnene odpočítanej DPH. TGE Sucursal em Portugal podala žalobu na Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konania), Portugalsko] s návrhom na zrušenie rozhodnutia, ktorým jej ATA ukladá povinnosť na vrátenie tejto DPH.

ATA pred vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, tvrdí, že TGE Sucursal em Portugal je stále prevádzkarou s právnou subjektivitou a daňovou povinnosťou odlišnou od spoločnosti TGE Bonn. Keďže len TGE Bonn je členom HZZ Projesines, TGE Sucursal em Portugal nemá právo uhradiť výdavky HZZ Projesines a na odpočítanie DPH z týchto výdavkov. Skutočnosť, že vo faktúrach HZZ Projesines je uplatnená pomerná účasť stanovená v zakladateľskej listine tohto združenia, je v tejto v súvislosti irelevantná.

Podľa ATA obe právnické osoby majú vlastnú právnú subjektivitu a ide teda o rozdielne subjekty na účely DPH. Ak chcela TGE Bonn pripísať výsledky HZZ Projesines spoločnosti TGE Sucursal em Portugal ako právnickej osobe nerezidentovi so stálou prevádzkarou, mala a mohla pri založení HZZ Projesines použiť daňové identifikačné číslo uvedenej spoločnosti.

ATA sa okrem toho domnieva, že medzi vyúčtovaniami vystavenými na úhradu spoločnosťou TGE Sucursal em Portugal a aktívnymi plneniami tejto spoločnosti neexistuje automatická a priama väzba. Neexistuje teda právo na odpočítanie DPH.

Za týchto podmienok Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd príslušný na konanie v daňových veciach (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konania)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 44, 45, článok 132 ods. 1 písm. f), články 167 [až] 169, 178, 179, [192a až 194] a 196 smernice o DPH..., články 10 a 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 a zásada neutrality

vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby portugalský daňový úrad odmietol pobožke spoločnosti založenej podľa nemeckého práva priznať právo na odpočítanie DPH v prípade, keď:

—

tejto spoločnosti založenej podľa nemeckého práva bolo v Portugalsku na účely uskutočnenia jednorazového plnenia, a to „nadobudnutia obchodných podielov v spoločnosti“, pridelené daňové identifikačné číslo ako právnickej osobe nerezidentovi bez stálej prevádzkarne,

—

následne bola v Portugalsku zapísaná pobožka spoločnosti založenej podľa nemeckého práva, ktorej bolo pridelené vlastné daňové identifikačné číslo ako stálej prevádzkarni tejto spoločnosti,

—

neskôr spoločnosť založená podľa nemeckého práva s použitím prvého daňového identifikačného čísla uzavrela s iným podnikom zmluvu o založení HZZ s cieľom realizovať zmluvu o dielo v Portugalsku,

—

potom pobožka s použitím vlastného daňového identifikačného čísla uzatvorila so HZZ subdodávateľskú zmluvu, v ktorej boli dohodnuté vzájomné plnenia medzi pobožkou a HZZ a že toto združenie vyúťuje subdodávateľským podnikom v dohodnutom pomere výdavky, ktoré vynaložilo,

—

HZZ uviedlo vo vyúčtovaniach, ktoré zaslalo pobožke, daňové identifikačné číslo tejto pobožky a na základe toho účtovalo DPH,

—

pobožka si odpočítala DPH uvedenú vo vyúčtovaniach,

—

plnenia HZZ pozostávajú (prostredníctvom subdodávky) z činností pobožky a druhého podniku, ktorý je členom HZZ, pričom obidva tieto podniky fakturovali HZZ všetky výdavky, ktoré toto združenie fakturovalo objednávateľovi“

O prejudiciálnej otázke

37

Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa majú najmä články 167 a 168 smernice o DPH, ako aj zásada neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu rozhodol, že spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, ako aj pobožka, ktorej je vlastníkom v prvom z týchto štátov, predstavujú dve rozdielne zdaniteľné osoby preto, lebo tieto právnické osoby majú svoje vlastné daňové identifikačné číslo a z tohto dôvodu odmietol priznať pobožke právo na odpočítanie DPH z vyúčtovaní, ktoré vystavilo HZZ, ktorého členom je uvedená spoločnosť, a nie jej pobožka.

Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že spor vo veci samej sa v podstatnej časti týka záverov, ktoré príslušný daňový úrad vyvodil zo skutočností, že TGE Bonn a TGE Sucursal em Portugal majú rozdielne daňové identifikačné čísla a zo skutočností, že pri založení HZZ Projesines bolo použité daňové identifikačné číslo spoločnosti TGE Bonn, hoci pri vystavení faktúr týkajúcich sa rozdelenia výdavkov uvedeného združenia toto združenie použilo daňové identifikačné číslo spoločnosti TGE Sucursal em Portugal.

V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že v súlade s článkom 168 písm. a) smernice o DPH, ak sú tovar a služby použité na účely zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie zo sumy DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar, ktorý jej bol dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Prijemca dotknutej služby sa preto musí považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle tejto smernice.

Článok 9 smernice o DPH definuje „zdaniteľné osoby“ ako osoby, ktoré „nezávisle“ vykonávajú ekonomickú činnosť. Na jednotné uplatňovanie smernice o DPH je osobitne dôležité, aby sa pojem „zdaniteľná osoba“, ktorý je definovaný v jej hlave III, vykladal autonómne a jednotne (rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 23).

Pokiaľ ide o spoločnosť usadenú v nemeckom štáte a jej pobočku, ktorá sa nachádza v inom nemeckom štáte, z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že tieto dve právnické osoby sú jednou a tou istou osobou zdaniteľnou na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 37; zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko, C-244/08, neuverejnený, EU:C:2009:478, bod 38, a z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, bod 34), okrem prípadu, že by sa preukázalo, že pobočka vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť. V tejto súvislosti treba skúmať, či takúto pobočku možno považovať za samostatnú, predovšetkým ak znáša ekonomické riziko vyplývajúce z jej činnosti (rozsudok z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 35).

Vo veci samej bolo spoločnosti TGE Bonn v Portugalsku pridelené daňové identifikačné číslo na účely uskutočnenia jednorazového plnenia spočívajúceho v založení HZZ Projesines. Spoločnosti TGE Bonn bolo následne pridelené druhé daňové identifikačné číslo pre zápis spoločnosti TGE Succursal em Portugal, ktoré bolo použité pre všetky činnosti vykonávané spoločnosťou TGE Bonn a uvedenou pobočkou v Portugalsku. Je zrejmé, že obe daňové identifikačné čísla spoločností TGE Bonn a TGE Succursal em Portugal boli pridelené jednej a tej istej právnickej osobe, a to spoločnosti TGE Bonn.

Z toho vyplýva, že TGE Bonn a TGE Succursal em Portugal predstavujú jednu zdaniteľnú osobu v zmysle smernice o DPH.

Po druhé treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane uvedené v článkoch 167 a 168 smernice o DPH neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (pozri najmä rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 39 a citovanú judikatúru; z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 44, ako aj z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 30).

V prejednávanej veci vzhľadom na to, že na spoločnosti TGE Bonn a TGE Succursal em Portugal treba prihliadať tak, že predstavujú jednu a tú istú právnickú osobu, a preto jednu zdaniteľnú osobu, zásada daňovej neutrality vyžaduje, že odpočítanie DPH na vstupe možno povoliť len vtedy, ak sú splnené vecné podmienky na toto odpočítanie (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31).

Preto ak daňový úrad disponuje potrebnými údajmi, ktoré preukazujú, že zdaniteľná osoba ako príjemca dotknutého plnenia je povinná zaplatiť DPH, nemôže v súvislosti s právom tejto poslednej uvedenej osoby na odpočítanie tejto dane uložiť dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť výkon tohto práva neúplným (rozsudky z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, bod 51, ako aj z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 64).

Z toho vyplýva, že v situácii, o akú ide vo veci samej, nemôže daňový úrad nemeckého štátu odmietnuť zdaniteľnej osobe odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe len preto, lebo táto zdaniteľná osoba použila pri založení HZZ daňové identifikačné číslo ako právnická osoba nerezident bez stálej prevádzkarne a na vyúčtovanie nákladov tohto združenia použila daňové identifikačné číslo svojej pobočky usadenej v tomto istom štáte.

Tento záver nemôže spochybniť skutočnosť, že TGE Bonn má sídlo v Nemecku a TGE Succursal em Portugal má svoju stálu prevádzkarňu v Portugalsku.

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s článkom 44 prvej vety smernice o DPH je miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Normotvorca Únie si toto hľadisko vybral ako prvoradé, pretože ako objektívne, jednoduché a praktické kritérium poskytuje vysokú mieru právnej istoty (rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 55). Kritérium stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby upravené v článku 44 druhej vety smernice o DPH má však druhotný charakter a predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla (rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 56).

Vnútroštátny súd musí teda v rámci sporu vo veci samej posúdiť, či sú splnené ostatné

podmienky práva na odpočítanie dane na vstupe, akými sú podmienky taxatívne uvedené v článku 168 písm. a) smernice o DPH.

51

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že články 167 a 168 smernice o DPH, ako aj zásada neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu rozhodol, že spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, ako aj pobočka, ktorej je vlastníkom v prvom z týchto štátov, predstavujú rozdielne zdaniteľné osoby preto, lebo tieto právnické osoby majú svoje vlastné daňové identifikačné číslo, a z tohto dôvodu odmietol priznať pobočke právo na odpočítanie DPH z vyúčtovaní, ktoré vystavilo HZZ, ktorého členom je uvedená spoločnosť, a nie jej pobočka.

O trovách

52

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (piata komora) rozhodol takto:

Články 167 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ako aj zásada neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu rozhodol, že spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, ako aj pobočka, ktorej je vlastníkom v prvom z týchto štátov, predstavujú rozdielne zdaniteľné osoby preto, lebo tieto právnické osoby majú svoje vlastné daňové identifikačné číslo, a z tohto dôvodu odmietol priznať pobočke právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) z vyúčtovaní, ktoré vystavilo hospodárske záujmové združenie, ktorého členom je uvedená spoločnosť, a nie jej pobočka.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: portugalský.