

62017CJ0016

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

7. kolovoza 2018. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Odbitak pretporeza – Nastanak i opseg prava na odbitak”

U predmetu C-16/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 29. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 13. siječnja 2017., u postupku

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. ožujka 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, A. Fernandes de Oliveira, advogado,

—

za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B. Rechená, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. svibnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 44., 45., članak 132. stavka 1. točke (f), članaka 167. do 169., 178., 179., 192. a do 194. i 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), članaka 10. i 11. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.) i načela neutralnosti.

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (u daljnjem tekstu: TGE Sucursal em Portugal) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: ATA), u pogledu odbijanja tog tijela da tom društvu prizna pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi s daljnjim obračunom troškova gospodarskog interesnog udruženja (GIU).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3

U skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

4

Članak 45. te direktive propisuje:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

5

Članak 132. stavak 1. točka (f) navedene direktive glasi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(f)

isporuka usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja”.

6

Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

7

Članak 168. točka (a) te direktive propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a)

PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”.

8

U skladu s člankom 169. točkom (a) navedene direktive:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

(a)

transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici”.

9

Članak 178. točke (a) i (f) Direktive o PDV-u propisuje:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a)

za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[...]

(f)

ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.”

10

Članak 179. te direktive propisuje:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

11

U skladu s člankom 192.a navedene direktive:

„Za potrebe ovog odjeljka porezni obveznik koji ima stalni poslovni nastan na području države članice gdje postoji porezna obveza, smatra se poreznim obveznikom koji nema poslovni nastan na području te države članice kada su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

(a)

da obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga na području te države članice;

(b)

da podružnica koju isporučitelj ima na području te države članice ne sudjeluje u toj isporuci.”

12

Članak 193. Direktive o PDV-u propisuje:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

13

Članak 194. te direktive propisuje:

„1. Ako obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuje roba ili usluge.

2. Države članice određuju uvjete za provedbu stavka 1.”

14

Članak 196. navedene direktive glasi:

„PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ali je identificirana za potrebe PDV-a, kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.”

Provedbena uredba br. 282/2011

15

U skladu s člankom 10. Provedbene uredbe br. 282/2011:

„1. Za primjenu članka 44. i 45. Direktive [o PDV-u], mjesto na kojem porezni obveznik ima poslovni nastan je mjesto gdje se obavljaju djelatnosti središnje uprave poduzeća.

2. Kako bi se utvrdilo mjesto navedeno u stavku 1., potrebno je voditi računa o mjestu na kojem se donose ključne odluke u vezi sa središnjom upravom poduzeća, mjestu na kojem se nalazi sjedište poduzeća i mjestu na kojem se uprava sastaje.

U slučaju kad kriteriji ne dopuštaju da se mjesto poslovnog nastana poduzeća utvrdi sa sigurnošću, mjesto na kojem se donose ključne odluke u vezi sa središnjom upravom poduzeća ima prednost.

3. Sama prisutnost poštanske adrese ne smije se smatrati mjestom poslovnog nastana poduzeća poreznog obveznika.”

16

Članak 11. te provedbene uredbe propisuje:

„1. Za primjenu članka 44. Direktive [o PDV-u] ‚stalni poslovni nastan‘ znači svaki poslovni nastan, osim poslovnog nastana poduzeća navedenog u članku 10. ove Uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe.

2. Za primjenu sljedećih članaka ‚stalni poslovni nastan‘ označava svaki poslovni nastan, osim poslovnog nastana poduzeća navedenog u članku 10. ove Uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju isporučivanje usluga koje pruža:

(a)

Članak 45. Direktive [o PDV-u];

(b)

od 1. siječnja 2013., članak 56. stavak 2. drugi podstavak Direktive [o PDV-u];

(c)

do 31. prosinca 2014., članak 58. Direktive [o PDV-u];

(d)

Članak 192.a Direktive [o PDV-u].

3. Postojanje identifikacijskog broja za PDV samo po sebi nije dostatno da bi se smatralo kako porezni obveznik ima stalni poslovni nastan.”

Portugalsko pravo

17

Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Ure?enje o nacionalnom registru pravnih osoba), odobren Dekretom – zakonom br. 129/98 od 13. svibnja 1998. (Diário da República I, serija I?A, br. 110, od 13. svibnja 1998.), ure?uje upis pravnih osoba u nacionalni registar pravnih osoba.

18

U skladu s ?lankom 4. stavkom 1. to?kama (a) i (b) Ure?enja o nacionalnom registru pravnih osoba, u taj se registar upisuju kako pravne osobe portugalskog ili stranog prava tako i predstavništva pravnih osoba me?unarodnog ili stranog prava koja uobi?ajeno posluju u Portugalu.

19

?lanak 13. Ure?enja o nacionalnom registru pravnih osoba predvi?a da svaka pravna osoba upisana u taj registar dobiva porezni identifikacijski broj i taj ?lanak ure?uje pojedinosti u pogledu njegove dodjele.

20

U skladu s ?lankom 6. stavkom 2. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, GIU mora strankama koje su ga osnovale obra?unati dobit i gubitak ostvarene tijekom poreznog razdoblja u udjelima dogovorenima u osniva?kom ugovoru. Ta dobit i gubitak uzimaju se u obzir u oporezivom prihodu ?lanova GIU?a u pogledu poreza na dobit.

Glavni postupak i prethodno pitanje

21

TGE Gas Engineering GmbH, sa sjedištem u Bonnu (u daljnjem tekstu: TGE Bonn), društvo njema?kog prava, u Portugalu je 3. o?ujka 2009. dobio porezni identifikacijski broj 980410878 koji odgovara nerezidentnom subjektu bez stalnog poslovnog nastana radi izvršenja samo jednog posla, tj. stjecanja poslovnih udjela.

22

TGE Sucursal em Portugal je 7. travnja 2009. registriran u Portugalu kao nerezidentni subjekt sa stalnim poslovnim nastanom u obliku podružnice i dodijeljen mu je porezni identifikacijski broj 980412463.

23

Društvo TGE Bonn je potom osnovalo GIU s društvom Somague Engenharia SA naziva Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE (u daljnjem tekstu: GIU Projesines). Radi osnivanja GIU?a Projesines društvo TGE Bonn upotrijebilo je svoj porezni identifikacijski broj, a ne onaj društva TGE Sucursal em Portugal. GIU Projesines dobio je vlastiti porezni identifikacijski broj 508917280.

24

Cilj GIU?a Projesines bio je provedba projekta proširenja terminala za ukapljeni naftni plin u Sinesu u Portugalu. Taj terminal pripada društvu Redes Energéticas Nacionais SA, koje je portugalsko društvo za elektri?nu energiju.

25

GIU?i su podvrgnuti posebnoj ure?enju u Portugalu. U skladu s ?lankom 6. stavkom 2. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, GIU mora strankama koje su ga osnovale obra?unati dobit i gubitak ostvarene tijekom poreznog razdoblja u udjelima dogovorenima u osniva?kom ugovoru. Ta dobit i gubitak uzimaju se u obzir u oporezivom prihodu ?lanova GIU?a u pogledu poreza na dobit.

26

Osniva?ki ugovor GIU?a Projesines predvi?a da Somague Engenharia snosi 85 % troškova, a TGE Bonn 15 %. Nadalje, unutarnji pravilnik i jedan sporazum GIU?a Projesines pripisuju 64,29 % obveza i pasive društvu TGE Bonn, a 35,71 % društvu Somague Engenharia.

27

TGE Sucursal em Portugal sklopio je 4. svibnja 2009. podugovor s GIU?om Projesines. Podugovor predvi?a uzajamne isporuke izme?u društva TGE Sucursal em Portugal i GIU?a Projesines, pri ?emu potonji mora društvu TGE Sucursal em Portugal obra?unati svoje troškove.

28

GIU Projesines je prenio sve ra?une koji proizlaze iz podugovora s društvom TGE Sucursal em Portugal i sve ra?une koje je izdalo društvo Somague Engenharia na društvo Redes Energéticas Nacionais kao nositelja projekta, uz poštovanje op?eg na?ela stroge veze koje je predvi?eno podugovorom s društvom TGE Sucursal em Portugal (Full back?to?back general principle).

29

Radi zara?unavanja svojih troškova i obra?una GIU Projesines je upotrijebio porezni identifikacijski broj društva TGE Sucursal em Portugal, a ne onaj društva TGE Bonn. GIU Projesines je stoga u obavijestima o tere?enju koje je poslao društvu TGE Sucursal em Portugal naveo njegov porezni identifikacijski broj i na temelju toga obra?unao PDV. GIU Projesines je obra?unao 64,29 % svojih troškova društvu TGE Sucursal em Portugal.

30

TGE Sucursal em Portugal potom je odbio PDV obra?unan u obavijestima o tere?enju koje je izdao GIU Projesines.

31

Prilikom poreznog nadzora društva TGE Sucursal em Portugal u pogledu poreznog razdoblja od 2009. do 2011., ATA je sastavila izvješće u kojem navodi da su TGE Sucursal em Portugal i TGE Bonn dva različita subjekta koja imaju različite porezne identifikacijske brojeve. ATA smatra da, s obzirom na to da društvo TGE Sucursal em Portugal nije bilo osnivač i član GIU-a Projesines, ono mu nije moglo pripisati svoje troškove i društvo TGE Sucursal em Portugal posljedno nije moglo odbiti PDV u vezi s njima.

32

ATA je stoga od društva TGE Sucursal em Portugal zatražila povrat iznosa koji odgovaraju tom nepravilno odbijenom PDV-u. TGE Sucursal em Portugal obratio se Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) radi poništenja odluke kojom je ATA zatražila taj povrat.

33

Pred sudom koji je uputio zahtjev ATA tvrdi da je TGE Sucursal em Portugal bio stalna poslovna jedinica koja je imala drukčiju osobnost i drukčije porezno svojstvo od društva TGE Bonn. Budući da je jedino TGE Bonn bio član GIU-a Projesines, TGE Sucursal em Portugal nije imao pravo preuzeti troškove GIU-a Projesines i odbiti PDV u vezi s tim troškovima. činjenica da račun GIU-a Projesines primjenjuju postotke raspodjele predviđene njegovim osnivačkim ugovorom u tom smislu nije relevantna.

34

ATA smatra da su oba ta subjekta imala vlastitu poreznu osobnost i da su stoga u pogledu PDV-a bila dva različita subjekta. Da je TGE Bonn želio pripisati rezultate GIU-a Projesines društvu TGE Sucursal em Portugal kao nerezidentnom subjektu sa stalnim poslovnim nastanom, on je u trenutku osnivanja GIU-a Projesines morao i mogao upotrijebiti njegov porezni identifikacijski broj.

35

ATA usto smatra da nije bilo izravne i neposredne veze između obavijesti o terećenju društva TGE Sucursal em Portugal i njegovih aktivnih transakcija. Stoga smatra da nema prava na odbitak PDV-a.

36

U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 44., 45., članak 132. stavak 1. točka (f), članke 167. [do] 169., 178., 179., [192. a do 194.] i 196. Direktive o PDV-u [...], članke 10. i 11. Provedbene uredbe br. 282/2011 i načelo neutralnosti tumačiti na način da im se protivi to da portugalska porezna uprava uskrati pravo na odbitak PDV-a podružnici njemačkog društva, u situaciji u kojoj:

—

njemačko društvo je ishodilo porezni identifikacijski broj u Portugalu kao nerezidentni subjekt bez stalnog poslovnog nastana, radi izvršenja samo jednog posla, odnosno „stjecanja poslovnog udjela”;

—
nakon toga je u Portugalu registrirana podružnica navedenog njemačkog društva i dodijeljen joj je vlastiti porezni identifikacijski broj kao stalnom poslovnom nastanu tog društva;

—
kasnije je njemačko društvo, koristeći se prvim poreznim identifikacijskim brojem, sklopilo s drugim poduzetnikom ugovor o osnivanju GIU-a radi izvršenja ugovora o izvođenju radova u Portugalu;

—
potom je podružnica, koristeći se vlastitim poreznim identifikacijskim brojem, sklopila podugovor s GIU-om, u kojem su ugovorene uzajamne obveze između podružnice i GIU-a i prema kojem potonji mora podugovarateljima obračunati nastale troškove u odgovarajućim omjerima;

—
u obavijestima o teretanju za obračun troškova podružnici GIU je naveo njezin porezni identifikacijski broj i odbio PDV;

—
podružnica je odbila PDV obračun u obavijestima o teretanju;

—
djelatnosti GIU-a (putem podugovora) sastoje se od djelatnosti podružnice i drugog poduzetnika koji je dio GIU-a, pri čemu su potonji GIU-u zaračunali ukupan prihod koji je GIU obračunao izvođenju radova.”

O prethodnom pitanju

37

Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, među ostalim, članke 167. i 168. Direktive o PDV-u kao i načelo neutralnosti tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice smatra da su društvo koje ima sjedište u drugoj državi članici i podružnica koju ono ima u prvoj od tih država članica dva različita porezna obveznika zbog toga što ti subjekti imaju svaki svoj porezni identifikacijski broj i da zbog toga podružnici odbije pravo na odbitak PDV-a iz obavijesti o teretanju koje izda GIU u kojem je to društvo član, ali ne i njegova podružnica.

38

Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da spor u glavnom postupku u biti proizlazi iz zaključaka koje je nadležna porezna uprava izvela iz okolnosti da TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal imaju različite porezne identifikacijske brojeve i iz činjenice da je prilikom osnivanja GIU-a Projesines bio upotrijebljen porezni identifikacijski broj društva TGE Bonn, iako je radi ispostavljanja računa u vezi s podjelom troškova tog udruženja potonje upotrijebilo porezni identifikacijski broj društva TGE Sucursal em Portugal.

39

U tom smislu valja podsjetiti na to da, s jedne strane, u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo od iznosa koji je dužan platiti odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku te robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik. Dotični primatelj usluge stoga mora biti porezni obveznik u smislu navedene direktive.

40

Članak 9. Direktive o PDV-u „poreznog obveznika” definira kao osobu koja „samostalno” provodi gospodarsku aktivnost. Za ujednaženu primjenu Direktive o PDV-u osobito je važno da pojam „porezni obveznik” definiran u njezinoj glavi III. dobije autonomno i ujednaženo tumačenje (presuda od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filijal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 23.).

41

Tako, što se tiče društva sa sjedištem u jednoj državi članici i njegove podružnice u drugoj državi članici, iz sudske prakse Suda proizlazi da su ta dva subjekta jedan jedinstveni porezni obveznik PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 37.; od 16. srpnja 2009., Komisija/Italija, C-244/08, neobjavljenu, EU:C:2009:478, t. 38. i od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, t. 34.), osim ako se utvrdi da podružnica obavlja neovisnu gospodarsku aktivnost. S tim u vezi valja istražiti može li se ta podružnica smatrati autonomnom osobito u tome snosi li gospodarski rizik koji nastaje iz njezine aktivnosti (presuda od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 35.).

42

U glavnom postupku TGE Bonn je u Portugalu dobio prvi porezni identifikacijski broj radi ostvarivanja samo jednog posla osnivanja GIU-a Projesines. TGE Bonn potom je dobio drugi porezni identifikacijski broj radi registracije društva TGE Sucursal em Portugal, koji je korišten u okviru svih aktivnosti koje su TGE Bonn i ta podružnica obavljali u Portugalu. Očito je da su oba porezna identifikacijska broja društava TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal pripisiva jednom jedinstvenom subjektu, tj. društvu TGE Bonn.

43

Iz toga slijedi da su TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal jedinstveni porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u.

44

Valja podsjetiti na to da je, s druge strane, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak predviđeno člancima 167. i 168. Direktive o PDV-u sastavni dio mehanizma PDV-a i na temelju se ne može ograničiti (vidjeti osobito presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 39. i navedenu sudsku praksu; od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 44. i od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 30.).

45

U ovom slučaju, s obzirom na to da se TGE Bonn i TGE Sucursal em Portugal trebaju smatrati jednim jedinstvenim pravnim subjektom i stoga jedinstvenim poreznim obveznikom, na temelju porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak ulaznog PDV-a odobri ako su ispunjeni materijalni zahtjevi za takav odbitak (vidjeti prema analogiji presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05,

46

Posljedično, kada porezna uprava raspolaže potrebnim podacima za utvrđivanje da porezni obveznik, kao adresat dotičnih transakcija, duguje PDV, ona ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s njegovim pravom na odbitak tog poreza koji za ukinak mogu imati onemogućavanje ostvarivanja tog prava (presude od 1. travnja 2004., Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, t. 51. i od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 64.).

47

Iz toga slijedi da u situaciji poput one u glavnom postupku porezna uprava države članice poreznom obvezniku ne može odbiti pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zbog toga što je on prilikom osnivanja GIU-a upotrijebio porezni identifikacijski broj kao nerezidentni subjekt bez stalnog poslovnog nastana, a prilikom obračuna troškova tog udruženja upotrebljavao porezni identifikacijski broj svoje podružnice rezidentne u toj državi.

48

Taj zaključak nije doveden u pitanje činjenicom da TGE Bonn ima sjedište u Njemačkoj, a da je TGE Sucursal em Portugal njegova stalna poslovna jedinica u Portugalu.

49

U tom smislu valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 44. prvom rečenicom Direktive o PDV-u, mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Zakonodavac Unije tu je polazišnu točku izabrao kao primarnu jer kao objektivan, jednostavan i praktičan test pruža veliku pravnu sigurnost (presuda od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 53. do 55.). Nasuprot tomu, stalni poslovni nastan poreznog obveznika u članku 44. drugoj rečenici Direktive o PDV-u sekundarna je polazišna točka i iznimka od općeg pravila (presuda od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 56.).

50

Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni, u okviru glavnog postupka, jesu li ispunjeni drugi uvjeti prava na odbitak ulaznog poreza, kako su nabrojeni u članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u.

51

S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 167. i 168. Direktive o PDV-u kao i načelo neutralnosti treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice smatra da su društvo koje ima sjedište u drugoj državi članici i podružnica koju ono ima u prvoj od tih država članica dva različita porezna obveznika zbog toga što ti subjekti imaju svaki svoj porezni identifikacijski broj i da zbog toga podružnici odbije pravo na odbitak PDV-a iz obavijesti o terećenju koje izda GIU u kojem je to društvo član, ali ne i njegova podružnica.

Troškovi

52

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članke 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., kao i načelo neutralnosti treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice smatra da su društvo koje ima sjedište u drugoj državi članici i podružnica koju ono ima u prvoj od tih država članica dva različita porezna obveznika zbog toga što ti subjekti imaju svaki svoj porezni identifikacijski broj i da zbog toga podružnici odbije pravo na odbitak PDV-a iz obavijesti o terećenju koje izda GIU u kojem je to društvo član, ali ne i njegova podružnica.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: portugalski