Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 3 maja 2018 r.[1]

**Sprawa C-16/17**

**TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal**
**przeciwko**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]}

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej – Odliczenie – Pojęcie świadczenia usług – Przerzucenie ogólnych kosztów działalności gospodarczej spółki na wspólników

## I. Wprowadzenie

1. Znanym zjawiskiem jest, że świadczenia między spółką a jej wspólnikami mogą być wymieniane nie tylko w ramach stosunku spółki, lecz także na podstawie niezależnego od niego, odrębnego stosunku prawnego.

2. Trybunał zajmował się już kilkakrotnie skutkami owego zjawiska dla systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „systemem VAT”)[2].

3. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym daje Trybunałowi możliwość wyjaśnienia konsekwencji dla prawa do odliczenia, gdy zgrupowanie przedsiębiorstw przenosi swoje koszty ogólne na swoich członków.

## II. Ramy prawne

### *A. Prawo Unii*

4. Wynikające z prawa Unii ramy prawne, w które wpisuje się niniejsza sprawa, tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[3] (zwana dalej „dyrektywą VAT”). Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

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

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46); z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

3 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

5. Artykuł 168 dyrektywy VAT przewiduje:

„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;

[…]".

6. Artykuł 44 zdanie pierwsze dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2010 r. stanowi, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika 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, zgodnie z art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

7. Środki wykonawcze do powyższego przepisu zawiera rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[4], obowiązujące od dnia 1 lipca 2011 r. W art. 10 tego rozporządzenia zdefiniowano bliżej pojęcie miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika, zaś w art. 11 – pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

### *B. Prawo krajowe*

8. Wymogi wskazanych przepisów dyrektywy VAT zostały przetransponowane przez ustawodawcę portugalskiego.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (ustawa o rejestrze osób prawnych, zwana dalej „ustawą RNPC") reguluje wpis osób prawnych do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (rejestru osób prawnych, zwanego dalej „RNPC").

10. Zgodnie z art. 4 ust. 1. lit a) i b) ustawy RNPC ów rejestr zawiera wpisy zarówno osób prawnych prawa portugalskiego lub prawa zagranicznego, jak i przedstawicielstw osób prawnych prawa międzynarodowego lub prawa zagranicznego, które zwykle prowadzą działalność w Portugalii.

11. Artykuł 13 ustawy RNPC stanowi, że każda osoba prawna wpisana do RNPC otrzymuje Número de Identificação de Pessoa Coletiva (numer identyfikacyjny dla osób prawnych, zwany dalej „NIPC") i reguluje szczegóły jego nadania.

## III. Stan faktyczny i postępowanie główne

12. TGE Gas Engineering GmbH (zwana dalej „spółką TGE Bonn") jest spółką prawa niemieckiego z siedzibą w Bonn. W dniu 3 marca 2009 r. spółce tej – jako niebędącemu rezydentem przedsiębiorstwu bez stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – nadano w Portugalii NIPC 980 410 878 celem przeprowadzenia pojedynczej transakcji (nabycia udziałów).

4 Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

13. Wnioskodawcą w postępowaniu głównym jest portugalski oddział TGE Bonn, działający pod firmą „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal" (zwany dalej „oddziałem TGE Portugal"). W dniu 7 kwietnia 2009 r. został mu nadany NIPC 980 412 463 jako niebędącemu rezydentem przedsiębiorstwu mającemu stałe miejsce prowadzenia działalności w Portugalii.

14. W dniu 17 kwietnia 2009 r. spółka TGE Bonn utworzyła z Somague Engenharia SA (zwaną dalej „spółką Somague") zgrupowanie interesów gospodarczych (Agrupamento Complementar de Empresas) pod firmą „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE" (zwane dalej „ZIG").

15. Umowa spółki określa udziały członków zgrupowania w wysokości 85% dla spółki Somague i w wysokości 15% dla spółki TGE Bonn. Odmiennie od tej umowy wewnętrzne porozumienie zgrupowania stanowi, że w wynikach i nakładach ZIG spółka TGE Bonn uczestniczy w 64,29%, zaś spółka Somague w 35,71%.

16. Przy tworzeniu ZIG spółka TGE Bonn używała NIPC 980 410 878, który został jej nadany jako niebędącemu rezydentem przedsiębiorstwu bez stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a nie NIPC nadany oddziałowi TGE Portugal.

17. Sam ZIG jest partnerem umownym Redes Engéticas Nacionais (zwanej dalej „spółką REN"), portugalskiej spółki energetycznej, i wykonuje dla niej projekt rozbudowy terminalu w Sines, terminalu skroplonego gazu ziemnego.

18. W dniu 4 maja 2009 r. zgrupowanie zawarło z oddziałem TGE Portugal umowę w sprawie podwykonawstwa. Podobna umowa istniała także ze spółką Somague.

19. Na podstawie powyższych umów oddział TGE Portugal i spółka Somague wykonywały dostawy i usługi jako podwykonawcy ZIG. Zgodnie z postanowieniem figurującym w umowie w sprawie podwykonawstwa zawartej między ZIG i oddziałem TGE Portugal („Full back-to-back general principle") wszelkie dostawy i inne usługi wykonane na rzecz ZIG przez oddział TGE Portugal ZIG fakturował spółce REN jako inwestorowi.

20. ZIG wystawiał faktury oddziałowi TGE Portugal w odniesieniu do kosztów przypadających na jego własną działalność gospodarczą w wysokości 64,29%, używając przy tym NIPC nadanego oddziałowi TGE Portugal. Spółce Somague zgrupowanie wystawiało faktury w odniesieniu do 35,71% kosztów. Fakturowanie służyło wyłącznie temu, aby koszty ZIG przenieść na jego członków. W związku z tym koszty były dzielone zgodnie z wewnętrznym porozumieniem członków dotyczącym ponoszenia zobowiązań ZIG. Jednak wykazywał w fakturach VAT i uiszczał go na rzecz portugalskiej administracji podatkowej, co nie zostało przez nią nigdy zakwestionowane.

21. W konsekwencji oddział TGE Portugal odliczył VAT wykazany w owych fakturach.

22. W ramach kontroli podatkowej oddziału TGE Portugal za okresy podatkowe 2009, 2010 i 2011 przeprowadzonej przez Autoridade Tributária e Aduaneira (portugalski organ administracji podatkowej i celnej, zwany dalej „ATA") zostało sporządzone sprawozdanie z kontroli podatkowej. ATA stwierdziła w nim, że z uwagi na różne NIPC oddział TGE Portugal i spółka TGE Bonn powinny być traktowane jak odrębne podmioty prawne. Ponieważ członkiem ZIG jest spółka TGE Bonn, a nie oddział TGE Portugal, zdaniem ATA ZIG w sposób niedopuszczalny wystawiał faktury oddziałowi TGE Portugal w odniesieniu do swoich kosztów. Odliczenie dokonane przez oddział TGE Portugal było niedopuszczalne w odniesieniu do tych kosztów.

23. Na podstawie powyższych ustaleń ATA wydała wobec oddziału TGE Portugal decyzje w sprawie ustalenia wysokości VAT wraz z odsetkami wyrównawczymi. W dniu 28 marca 2014 r. oddział TGE Portugal wniósł sprzeciw od tych decyzji za okresy podatkowe 2010 i 2011, który to sprzeciw ATA oddaliła.

24. W dniu 19 września 2014 r. oddział TGE Portugal wniósł środek zaskarżenia na decyzję w sprawie oddalenia sprzeciwu, który został także oddalony decyzją doręczoną temu oddziałowi w dniu 25 września 2015 r.

25. W dniu 22 grudnia 2015 r. oddział TGE Portugal wniósł wezwanie na arbitraż do sądu odsyłającego.

## IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

26. Na podstawie postanowienia z dnia 29 czerwca 2016 r., które wpłynęło w dniu 16 stycznia 2017 r., Tribunal Arbitral Tributário (sąd arbitrażowy ds. podatkowych, Portugalia) przedłożył Trybunałowi zgodnie z art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 44, 45, art. 132 ust. 1 lit. f), art. 167, 168, 169, 178, 179, 192a, 193, 194 i 196 dyrektywy VAT (dyrektywy 2006/112), art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego (UE) 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:

– ta spółka prawa niemieckiego uzyskała w Portugalii jako niebędący rezydentem podmiot bez stałego miejsca prowadzenia działalności numer identyfikacji podatkowej celem przeprowadzenia pojedynczej transakcji polegającej na nabyciu udziałów;

– następnie zarejestrowała ona w Portugalii swój oddział, któremu został nadany odrębny numer identyfikacji podatkowej jako stałemu miejscu prowadzenia działalności tej spółki;

– następnie ta niemiecka spółka, korzystając z pierwszego z tych numerów identyfikacji podatkowej, zawarła z innym przedsiębiorstwem umowę mającą na celu utworzenie zgrupowania interesów gospodarczych (ZIG) w celu wykonania pewnych robót w Portugalii;

– następnie oddział ten, używając swego własnego numeru identyfikacji podatkowej, zawarł z ZIG umowę w przedmiocie podwykonawstwa, która przewiduje wzajemne świadczenia pomiędzy tym oddziałem a ZIG oraz że ponoszone przez nie koszty zgrupowanie to winno fakturować podwykonawcom w ustalonych proporcjach;

– ZIG wskazał numer identyfikacji podatkowej oddziału w notach debetowych wystawionych celem zafakturowania kosztów temu oddziałowi i naliczył podatek VAT;

– oddział ten odliczył naliczony w tych notach podatek VAT;

– na operacje wykonywane przez ZIG (w drodze podwykonawstwa) składają się operacje 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?”

27. Na wniosek Trybunału o wyjaśnienia sąd odsyłający – tak samo jak wnioskodawca w postępowaniu głównym – uzupełniająco wskazał, że wyłącznym celem faktur ZIG było przerzucenie ogólnych kosztów jego działalności gospodarczej na jego członków.

28. Oddział TGE Portugal, Republika Portugalii oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie w postępowaniu przed Trybunałem i brały także udział w rozprawie w dniu 19 marca 2018 r.

## V. Ocena

### *A. Uprawnienie sądu odsyłającego do wniesienia odesłania prejudycjalnego*

29. Jak już Trybunał orzekł, Tribunal Arbitral Tributário (sąd arbitrażowy ds. podatkowych) należy uznać za sąd państwa członkowskiego w rozumieniu art. 267 TFUE, a tym samym uprawniony do wystąpienia do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym [5].

### *B. Wykładnia pytania prejudycjalnego*

30. Sąd odsyłający odnosi się w swoim pytaniu do różnych NIPC przyznanych spółce TGE Bonn i oddziałowi TGE Portugal i używanych w związku z ZIG, mianowicie NIPC spółki TGE Bonn przy zawarciu umowy dotyczącej utworzenia ZIG oraz NIPC oddziału TGE Portugal przy zawarciu umowy w sprawie podwykonawstwa z ZIG.

31. Jednak w swojej istocie pytanie sądu odsyłającego zmierza do wyjaśnienia, czy spółka TGE Bonn lub oddział TGE Portugal mają prawo do odliczenia, gdy ZIG wystawia faktury oddziałowi TGE Portugal w odniesieniu do swoich ogólnych kosztów, wykazując VAT. W tym względzie sąd odsyłający zasadniczo chce wiedzieć, czy w sprawie takiej jak niniejsza zachodzą przesłanki odliczenia.

### *C. Prawo do odliczenia*

32. Przesłanki prawa do odliczenia są wskazane w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT: uprawnionym do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu jest ten, kto sam jest podatnikiem i otrzymał od innego podatnika dostawę lub usługę, którą wykorzystuje dla celów swojej własnej działalności gospodarczej.

33. W niniejszym przypadku bezsporne jest, że ZIG odprowadził VAT, który zafakturował oddziałowi TGE Portugal. Ponadto bezsporne jest, że ZIG co do zasady podlega opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy VAT.

34. Należy jednak wyjaśnić, czy oddział TGE Portugal jest odbiorcą usługi, której odpowiada zapłata kosztów.

#### *1. Podatnik jako odbiorca usługi*

35. Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT prawo do odliczenia przysługuje tylko podatnikowi. Odbiorca usługi musi być zatem podatnikiem w rozumieniu dyrektywy.

36. Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że podatnikiem jest ten, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą.

37. Trybunał orzekł już odnośnie do stosunku spółki do jej oddziału w innym państwie członkowskim, że oddział nie wykonuje samodzielnej działalności gospodarczej, gdyż sam nie ponosi ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności, w szczególności ponieważ nie dysponuje własnym kapitałem zakładowym [6]. Wręcz przeciwnie, ryzyko gospodarcze jest ponoszone wyłącznie przez spółkę, do której należy oddział.

5 Wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 23–34).

6 Wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 33–37); z dnia 17 września 2014 r., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 25, 26).

38. Nawet jeśli pojęcie podatnika w prawie Unii podlega autonomicznej i jednolitej wykładni [7], w związku z czym obejmuje nie tylko osoby fizyczne i prawne, ale także jednostki nieposiadające osobowości prawnej [8], w przypadku spółki i jej oddziału w innym państwie członkowskim chodzi o ten sam podmiot prawa, w ramach którego nie istnieją dwaj niezależni podatnicy [9].

39. Zgodnie z owym kryterium spółka TGE Bonn i oddział TGE Portugal są *jednym* podatnikiem (zwanym dalej „TGE") w rozumieniu dyrektywy VAT.

40. Nie zmienia tu nic okoliczność, że spółka TGE Bonn i oddział TGE Portugal dysponują różnymi NIPC oraz że przy utworzeniu ZIG używany był NIPC spółki TGE Bonn, ale dla fakturowania celem podziału kosztów – NIPC oddziału TGE Portugal.

*2. Istnienie usługi*

41. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT wymaga, aby usługa (dostawa w rozumieniu art. 14 lub świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT) była świadczona na rzecz podatnika uprawnionego do odliczenia.

42. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału usługa podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, przy czym zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy [10].

43. Stąd podstawą opodatkowania usługi jest wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wykonaną usługę, w związku z czym usługa jest opodatkowana jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykonaną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [11].

44. W niniejszym przypadku ZIG musiałby zatem wykonać konkretną usługę, której odbiorcą jest TGE. Tylko wówczas kwoty zafakturowane TGE i zapłacone przez TGE stanowiłyby wynagrodzenie za usługę, za którą faktycznie należny jest VAT.

45. Jak wskazują jednak sąd odsyłający i wnioskodawca w postępowaniu głównym w swoich odpowiedziach na wniosek Trybunału o wyjaśnienia, kwoty, o których mowa, stanowią ogólne koszty działalności gospodarczej ZIG. Wyłącznym celem faktur było przerzucenie owych kosztów na TGE jako członka ZIG. Kwoty nie zostały zapłacone za świadczenie wzajemne ZIG na rzecz TGE i nie miały zatem charakteru wynagrodzenia.

46. Należy zatem wyjść z założenia, że w niniejszym przypadku nie została wykonana konkretna usługa na rzecz podatnika. W przypadku zafakturowanych TGE i zapłaconych przez TGE kwot chodzi raczej o przerzucenie ogólnych kosztów ZIG na jego członków, następujące na podstawie ich obowiązku uczestniczenia w zysku i stratach, a nie o wynagrodzenie za konkretną czynność.

7 Wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 23).

8 Wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 8).

9 Opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, pkt 38).

10 Wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14); z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39); z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 34); z dnia 17 września 2014 r., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 24).

11 Wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13); z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39).

47. Taki wniosek potwierdza orzeczenie Trybunału w sprawie Cibo Participations. W owej sprawie Trybunał orzekł, że zapłata dywidendy nie stanowi wynagrodzenia za usługę, lecz wynika z samego posiadania udziału i tym samym statusu wspólnika. W szczególności wypłata dywidend wymaga z reguły istnienia zysku przeznaczonego do podziału i tym samym jest zależna od rachunku zysków i strat spółki [12]. Wprawdzie w niniejszej sprawie ZIG nie wypłaca dywidend, a zatem udziałów w zysku na rzecz swoich członków, lecz to członkowie zgrupowania płacą kwotę na rzecz ZIG. Jak już jednak wskazała administracja podatkowa w postępowaniu głównym, chodzi o ogólne koszty działalności gospodarczej ZIG. W ostatecznym rozrachunku owo ponoszenie kosztów stanowi swego rodzaju odzwierciedlenie wypłaty dywidendy w sprawie Cibo Participations: wysokość kwoty fakturowanej przez ZIG zależy od jego sytuacji dochodowej, tak samo jak wysokość dywidend zależała od sytuacji dochodowej spółek, w których udziały miało Cibo Participations. Wspólnik na mocy swojego statusu wspólnika jest nie tylko upoważniony do udziału w zysku, lecz w niniejszym przypadku jest także zobowiązany do pokrycia poniesionego nakładu. Podczas gdy sprawa Cibo Participations dotyczyła udziału w zysku, w niniejszej sprawie chodzi o pokrycie poniesionego nakładu. W obu przypadkach dokonane płatności są wynikiem statusu wspólnika i nie stanowią zatem wynagrodzenia za usługę.

48. Brak wynagrodzenia odróżnia niniejszą sprawę od sytuacji leżącej u podstaw sprawy Heerma. W owej sprawie wspólnik spółki cywilnej wydzierżawił spółce nieruchomość, za co spółka płaciła mu czynsz, który był niezależny od jego udziału w zyskach i stratach spółki. W owym przypadku Trybunał orzekł, że wydzierżawienie nieruchomości stanowi usługę podlegającą VAT, ponieważ świadczenie wzajemne stanowiło konkretne wynagrodzenie [13].

49. Wreszcie, niniejszego przypadku nie można także porównać ze składką członkowską członka stowarzyszenia. Co prawda Trybunał w sprawie Kennemer Golf orzekł, że składka członkowska stanowi podstawę opodatkowania VAT wtedy, gdy stanowi wynagrodzenie za możliwość korzystania z przedmiotów majątku stowarzyszenia [14]. Po pierwsze, obowiązek zapłaty składki członkowskiej nie wynika bowiem bezpośrednio z tego, że stowarzyszenie osiąga zysk lub ponosi stratę, lecz opiera się na autonomii statutu stowarzyszenia. Ponadto składka w rzeczonej sprawie odnosiła się do *konkretnego* prawa członków do korzystania z obiektów sportowych stowarzyszenia. Natomiast w niniejszej sprawie wysokość zafakturowanych TGE i zapłaconych przez nie kwot zależy *wyłącznie* od wyniku gospodarczego ZIG. Po drugie, ZIG nie przyznaje TGE możliwości korzystania ze składników swojego majątku i nie wystawia z tego tytułu faktury. Owa zafakturowana kwota jest raczej wynikiem statusu wspólnika TGE i wynikającego z tego obowiązku udziału w zyskach i stratach.

50. Wbrew temu, co twierdziła Komisja na rozprawie, nie zachodzi przypadek komisu usług w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT. Przedmiotem postępowania głównego jest wyłącznie fakturowanie nakładów poniesionych przez ZIG w związku z dostawami lub świadczeniami usług wykonanymi na jego rzecz przez podmioty trzecie. Jednak owe usługi podmiotów trzecich były świadczone *na rzecz samego ZIG*. Służyły one działalności gospodarczej ZIG i nie były dalej świadczone na rzecz jego członków. Jak wyraźnie wskazał sąd odsyłający, w tym zakresie brakuje usługi ZIG na rzecz jego członków. Stąd przesłanki art. 28 dyrektywy VAT („bierze udział w świadczeniu usług") nie są spełnione.

51. Z zasady neutralności nie wynika nic innego.

12 Wyrok z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 42, 43); rozumiana jest przez to zależność wypłaty dywidendy od wyniku gospodarczego spółki.

13 Wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 13, 19).

14 Wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 40).

52. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT i służy temu, aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej [15].

53. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem neutralność wszelkiej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, pod warunkiem jednak, że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT [16].

54. Jako że zgodnie z powyższymi ustaleniami brak już jest świadczenia usługi w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT, ZIG nie był zobowiązany do zapłaty VAT z tytułu „refakturowania" ogólnych kosztów swojej działalności gospodarczej, które przerzucał na swoich członków. A zatem VAT został odprowadzony nieprawidłowo. Ponieważ ów podatek nie był należny z punktu widzenia prawa Unii, nie ma możliwości zastosowania zasady neutralności. W niniejszym przypadku nie nakazuje ona uwolnienia TGE z ciężaru VAT z tytułu kwot zapłaconych ZIG, w sytuacji gdy podatek w ogóle nie był należny w świetle prawa Unii.

55. Należy zatem uznać, że ZIG nie świadczy na rzecz TGE usług, które uzasadniałyby prawo TGE do odliczenia.

*3. Miejsce świadczenia usługi*

56. Sąd odsyłający wnosi także o dokonanie przez Trybunał wykładni art. 44 i 45 dyrektywy VAT, które określają miejsce świadczenia usługi.

57. Zgodnie z art. 44 zdanie pierwsze dyrektywy VAT miejscem świadczenia usługi na rzecz podatnika jest siedziba działalności gospodarczej *usługobiorcy*. Prawodawca Unii uznał ów łącznik za łącznik główny, gdyż stanowi on obiektywne, proste i praktyczne kryterium, które oferuje wysoki stopień pewności prawa [17].

58. Natomiast łącznik stałego miejsca prowadzenia działalności usługobiorcy występujący w art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT jest drugorzędny i jest przepisem ustanawiającym odstępstwo od ogólnej zasady [18].

59. Nawet jeżeli Trybunał w sprawie Welmory wyjaśnił relację obu powyższych łączników, zarówno zgodnie z art. 44 zdanie pierwsze, jak i zgodnie z art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT istotnym elementem jest otrzymanie usługi przez podatnika.

60. Jak już wyżej stwierdzono, w niniejszej sprawie brak jest jednak usługi. Ze względu na brak istnienia usługi nie jest możliwe określenie miejsca świadczenia usługi.

61. Zatem w tym względzie nie można udzielić odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego.

15 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 27); z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 26, 27); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 37–39).

16 Wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 27); z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 27); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 39).

17 Wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53–55).

18 Wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 56).

## VI. Wnioski

62. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]:

Artykuł 168 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ze względu na brak dostawy lub świadczenia usług podlegających VAT nie istnieje prawo do odliczenia, gdy Agrupamento Complementar de Empresas (zgrupowanie interesów gospodarczych) przerzuca ogólne koszty swojej działalności gospodarczej na spółkę prawa zagranicznego będącą członkiem zgrupowania, nawet jeżeli z tytułu danej kwoty został nieprawidłowo odprowadzony VAT i na tę kwotę została wystawiona faktura krajowemu oddziałowi spółki będącej członkiem zgrupowania.