



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 7. avgusta 2018*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Odbitek vstopnega davka – Nastanek in obseg pravice do odbitka“

V zadevi C-16/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (center za upravno arbitražo), Portugalska) z odločbo z dne 29. junija 2016, ki je prispela na Sodišče 13. januarja 2017, v postopku

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, E. Levits, A. Borg Barthet (poročevalec), sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. marca 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Laires, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B. Rechen, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. maja 2018

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalsščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 44, 45, člena 132(1)(f), členov od 167 do 169, 178, 179, od 192a do 194 in 196 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), členov 10 in 11 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1) in načela nevtralnosti.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med podružnico TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (v nadaljevanju: TGE Sucursal em Portugal) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) (v nadaljevanju: ATA) o zavrnitvi pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) s strani tega organa, ki izhaja iz nadaljnjega zaračunavanja stroškov gospodarskega interesnega združenja (GIZ).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

- 3 Člen 44 Direktive o DDV določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

- 4 Člen 45 te direktive določa:

Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

- 5 Člen 132(1)(f) navedene direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

- (f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence.“

- 6 Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

7 Člen 168(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.“

8 Člen 169(a) navedene direktive določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

- (a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici“.

9 Člen 178(a) in (f), Direktive o DDV določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

- (a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]

- (f) če je dolžan plačati DDV kot prejemnik ali pridobitelj pri uporabi členov 194 do 197 ali členom 199, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih določi vsaka država članica.“

10 Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

11 Člen 192a navedene direktive določa:

„Za namene uporabe tega oddelka se davčni zavezanec, ki ima stalno poslovno enoto na ozemlju države članice, v kateri je davek dolgovan, šteje za davčnega zavezanca, ki v tej državi nima sedeža, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) davčni zavezanec opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev na ozemlju te države članice;
- (b) poslovna enota, ki jo ima dobavitelj ali izvajalec storitev na ozemlju te države članice, ne sodeluje pri dobavi tega blaga ali opravljanju teh storitev.“

12 Člen 193 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

13 Člen 194 te direktive določa:

„1. Kadar obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan, lahko države članice določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, oseba, kateri se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev.

2. Države članice določijo pogoje za izvajanje odstavka 1.“

14 Člen 196 navedene direktive določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.“

Izvedbena uredba št. 282/2011

15 Člen 10 Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

„1. Za uporabo členov 44 in 45 Direktive [o DDV] je kraj sedeža dejavnosti davčnega zavezanca kraj, kjer se opravljajo dejavnosti glavne uprave podjetja.

2. Za določitev kraja iz odstavka 1 se upoštevajo kraj, na katerem se sprejemajo bistvene odločitve v zvezi s splošnim upravljanjem podjetja, kraj registriranega sedeža podjetja in kraj srečevanja vodstva podjetja.

Če se s temi merili ne more zagotovo določiti kraja sedeža dejavnosti, se kot glavno merilo upošteva kraj, na katerem se sprejemajo bistvene odločitve v zvezi s splošnim upravljanjem podjetja.

3. Sama prisotnost poštne naslova se ne more šteti za kraj sedeža dejavnosti davčnega zavezanca.“

16 Člen 11 navedene izvedbene uredbe določa:

„1. Za uporabo člena 44 Direktive [o DDV] je „stalna poslovna enota“ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.

2. Za uporabo naslednjih členov je „stalna poslovna enota“ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko opravlja storitve, ki jih zagotavlja:

(a) člen 45 Direktive [o DDV];

(b) od 1. januarja 2013, drugi pododstavek člena 56(2) Direktive [o DDV];

(c) do 31. decembra 2014, člen 58 Direktive [o DDV];

(d) člen 192a Direktive [o DDV].

3. Razpolaganje z identifikacijsko številko DDV samo po sebi ni zadostno, da bi poslovna enota veljala za stalno poslovno enoto.“

Portugalsko pravo

- 17 Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (ureditev državnega registra pravnih oseb), sprejeta z uredbo-zakonom št. 129/98 z dne 13. maja 1998 (*Diário da República* I, serija I-A, št. 110, z dne 13. maja 1998) ureja vpis pravnih oseb v državni register pravnih oseb.
- 18 V skladu s členom 4(1)(a) in (b) ureditve državnega registra pravnih oseb so v ta register vpisane tako pravne osebe portugalskega prava oziroma prava druge države kot tudi zastopniki pravnih oseb mednarodnega prava ali prava druge države, ki običajno opravljajo dejavnost na Portugalskem.
- 19 Člen 13 ureditve državnega registra pravnih oseb določa, da vsaka pravna oseba, vpisana v ta register, prejme davčno identifikacijsko številko, in ta člen ureja podrobnosti za njeno dodelitev.
- 20 V skladu s členom 6(2) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb mora GIZ članom, ki so ga ustanovili, zaračunati, v razmerju, dogovorjenem v pogodbi o ustanovitvi, ustvarjene dobičke ali izgube v obračunskem letu. Ti dobički oziroma te izgube se upoštevajo pri obdavčljivih dohodkih članov GIZ v zvezi z davkom na dohodek.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 21 TGE Gas Engineering GmbH s sedežem v Bonnu (v nadaljnjem besedilu: TGE Bonn), družba nemškega prava, je 3. marca 2009 na Portugalskem pridobila davčno identifikacijsko številko 980410878 za družbo nerezidentko brez stalne poslovne enote za izvedbo posameznega posla, in sicer za pridobitev poslovnih deležev.
- 22 Podružnica TGE Sucursal em Portugal je bila 7. aprila 2009 registrirana na Portugalskem kot družba nerezidentka, ki ima stalno poslovno enoto v obliki podružnice, in dodeljena ji je bila davčna identifikacijska številka 980412463.
- 23 Družba TGE Bonn je nato ustanovila GIZ skupaj z družbo Somague Engenharia SA, ki se je imenovalo „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (v nadaljevanju: GIZ Projesines). Za ustanovitev GIZ Projesines je družba TGE Bonn uporabila svojo davčno identifikacijsko številko in ne številke podružnice TGE Sucursal em Portugal. GIZ Projesines je prejelo svojo lastno davčno identifikacijsko številko, in sicer 508917280.
- 24 Cilj GIZ Projesines je bila izvedba projekta razširitve terminala za utekočinjeni zemeljski plin v Sinesu na Portugalskem. Ta terminal je v lasti Redes Energéticas Nacionais SA, portugalske elektroenergetske družbe.
- 25 Za GIZ na Portugalskem velja posebna ureditev. V skladu s členom 6(2) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb mora GIZ članom, ki so ga ustanovili, zaračunati v razmerju, dogovorjenem v pogodbi o ustanovitvi, ustvarjene dobičke oziroma izgube v obračunskem letu. Ti dobički oziroma izgube se upoštevajo pri obdavčljivih dohodkih članov GIZ, kar zadeva davek na dohodek.
- 26 Pogodba o ustanovitvi GIZ Projesines določa, da družba Somague Engenharia k plačilu prispeva 85 % stroškov, družba TGE Bonn pa 15 %. Poleg tega dogovor in poslovnik GIZ Projesines pripisujeta 64,29 % obveznosti in pasive družbi TGE Bonn, preostalih 35,71 % pa družbi Somague Engenharia.

- 27 Podružnica TGE Sucursal em Portugal je 4. maja 2009 sklenila podizvajalsko pogodbo z GIZ Projesines. Podizvajalska pogodba določa vzajemne obveznosti med podružnico TGE Sucursal em Portugal in GIZ Projesines, zadnjenavedeno združenje pa mora podružnici TGE Sucursal em Portugal zaračunati svoje stroške.
- 28 GIZ Projesines je posredovalo vse račune, izdane na podlagi podizvajalske pogodbe s podružnico TGE Sucursal em Portugal in vse račune, ki jih je izdala družba Somague Engenharia, družbi Redes Energéticas Nacionais kot nosilcu projekta ob spoštovanju splošnega načela stroge povezave, ki je določeno v podizvajalski pogodbi s podružnico TGE Sucursal em Portugal (*full back-to-back general principle*).
- 29 Za namen pripisa njegovih stroškov in za namen nadaljnjega zaračunavanja je GIZ Projesines upoštevalo davčno identifikacijsko številko podružnice TGE Sucursal em Portugal in ne družbe TGE Bonn. GIZ Projesines je torej v bremepisih, ki jih je izdalo družbi TGE Sucursal em Portugal, navedlo njeno davčno identifikacijsko številko in na tej podlagi obračunalo DDV. GIZ Projesines je 64,29 % svojih stroškov pripisalo podružnici TGE Sucursal em Portugal.
- 30 Podružnica TGE Sucursal em Portugal je nato odbila DDV, obračunan v bremepisih, ki jih je izdalo GIZ Projesines.
- 31 Med davčnim nadzorom podružnice TGE Sucursal em Portugal, ki se je nanašal na obračunska obdobja od leta 2009 do leta 2011, je ATA pripravil poročilo, v katerem navaja, da sta podružnica TGE Sucursal em Portugal in družba TGE Bonn dva različna subjekta, ki imata vsak svojo davčno identifikacijsko številko. Po mnenju ATA, ob upoštevanju, da podružnica TGE Sucursal em Portugal ni bila ustanovni član GIZ Projesines, ji to ni moglo pripisati svojih stroškov in zato podružnica TGE Sucursal em Portugal ni mogla odbiti DDV v zvezi s temi stroški.
- 32 ATA je torej od podružnice TGE Sucursal em Portugal zahteval, da povrne zneske nepravilno odbitega DDV. Podružnica TGE Sucursal em Portugal je začela postopek pred Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (center za upravno arbitražo), Portugalska), da bi dosegla odpravo odločbe, s katero je ATA zahteval to povračilo.
- 33 ATA pred predložitvenim sodiščem trdi, da je bila podružnica TGE Sucursal em Portugal stalna poslovna enota, ki ima drugačno osebnost in drugačno davčno sposobnost od družbe TGE Bonn. Glede na to, da je bila le družba TGE Bonn del GIZ Projesines, podružnica TGE Sucursal em Portugal naj ne bi imela pravice prevzeti stroškov GIZ Projesines in odbiti DDV v zvezi s temi stroški. Dejstvo, da se v računih GIZ Projesines uporablja stopnja razdelitve, ki je določena v pogodbi o ustanovitvi tega združenja, naj v tem pogledu ne bi bilo upoštevno.
- 34 Po mnenju ATA sta imela oba subjekta vsak svojo lastno davčno osebnost, zato sta bila z vidika DDV različna subjekta. Če je družba TGE Bonn želela pripisati poslovni izid GIZ Projesines podružnici TGE Sucursal em Portugal kot družbi nerezidentki s stalno poslovno enoto, bi morala in bi lahko uporabila davčno identifikacijsko številko te družbe v trenutku ustanovitve GIZ Projesines.
- 35 Poleg tega ATA meni, da ni bilo takojšnje in neposredne povezave med bremepisi, ki bremenijo družbo TGE Sucursal em Portugal, in aktivnimi transakcijami zadnjenavedene. Zato naj torej pravice do odbitka DDV ne bi bilo.

36 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (center za upravno arbitražo)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člene 44, 45, 132(1)(f), [od] 167 [do] 169, 178, 179, [od 192a do 194] in 196 Direktive o DDV [...], člena 10 in 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 in načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da portugalska davčna uprava podružnici družbe nemškega prava ne prizna pravice do odbitka DDV v okoliščinah, v katerih:

- je družba nemškega prava za izvedbo enega posla, in sicer „pridobitev poslovnih deležev“, na Portugalskem pridobila davčno identifikacijsko številko za družbo nerezidentko brez stalne poslovne enote;
- je bila pozneje na Portugalskem registrirana podružnica navedene družbe nemškega prava, pri čemer ji je bila dodeljena lastna davčna identifikacijska številka kot stalni poslovni enoti te družbe;
- je družba nemškega prava nato ob uporabi prve identifikacijske številke z drugo družbo sklenila pogodbo o ustanovitvi gospodarskega interesnega združenja (GIZ) za izvedbo naročila gradnje na Portugalskem;
- je podružnica nato ob uporabi svoje davčne identifikacijske številke z GIZ sklenila podizvajalsko pogodbo, v kateri so bile med podružnico in GIZ dogovorjene vzajemne storitve in v skladu s katero naj bi GIZ podizvajalcem v ustreznem razmerju zaračunalo stroške, ki so mu nastali;
- je GIZ v bremepisih, ki jih je izdalo, da bi podružnici zaračunalo stroške, navedlo njeno davčno identifikacijsko številko in obračunalo DDV;
- je podružnica odbila DDV, obračunan v bremepisih;
- transakcije GIZ (prek podizvajalske pogodbe) zajemajo transakcije podružnice in druge družbe, ki je članica GIZ, pri čemer sta zadnji navedeni zaračunali GIZ vse prihodke, ki jih je to zaračunalo naročniku?“

Vprašanje za predhodno odločanje

37 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba zlasti člena 167 in 168 Direktive o DDV in načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davčna uprava države članice meni, da sta družba, ki ima svoj sedež v drugi državi članici, ter podružnica, ki jo ima v prvi od teh držav, ločena davčna zavezanca, ker imata ta subjekta vsak svojo davčno identifikacijsko številko, in zaradi tega podružnici zavrača pravico do odbitka DDV iz bremepisov, ki jih je izdalo GIZ, katerega članica je navedena družba in ne njena podružnica.

38 Iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, je razvidno, da spor o glavni stvari v bistvu izhaja iz ugotovitev pristojne davčne uprave na podlagi okoliščine, da družba TGE Bonn in podružnica TGE Sucursal em Portugal razpolagata z različnima davčnima identifikacijskima številkami, in na podlagi dejstva, da se je med ustanovitvijo GIZ Projesines uporabila davčna identifikacijska številka družbe TGE Bonn, medtem ko je to združenje za izstavljanje računov v zvezi s porazdelitvijo stroškov, ki se nanašajo na navedeno združenje, uporabilo davčno identifikacijsko številko podružnice TGE Sucursal em Portugal.

- 39 Na eni strani je treba v zvezi s tem spomniti, da ima davčni zavezanec v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV pravico – dokler se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij – da od zneska, ki ga je dolžan plačati, odbije dolgovan ali plačan DDV za to blago ali storitve, če mu ga je dobavil oziroma jih je opravil drug davčni zavezanec. Prejemnik zadevne storitve mora zato biti davčni zavezanec v smislu te direktive.
- 40 Člen 9 Direktive o DDV opredeljuje „davčn[e] zavezan[ce]“ kot osebe, ki „neodvisno“ opravljajo ekonomsko dejavnost. Za enotno uporabo Direktive o DDV je posebej pomembno, da se pojem „davčni zavezanec“, ki je opredeljen v naslovu III navedene direktive, razlaga avtonomno in enotno (sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 23).
- 41 Glede družbe, ki ima sedež v eni državi članici, in glede njene podružnice, ki je v drugi državi članici, pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da sta ta subjekta en sam zavezanec za DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 37, z dne 16. julija 2009, Komisija/Italija, C-244/08, neobjavljena, EU:C:2009:478, točka 38, in z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, točka 34), razen če se ugotovi, da podružnica opravlja neodvisno ekonomsko dejavnost. V zvezi s tem je treba raziskati, ali je mogoče tako podružnico šteti za neodvisno, zlasti kar zadeva vprašanje, ali sama nosi ekonomska tveganja, ki izhajajo iz njenega poslovanja (sodba z dne 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 35).
- 42 V zadevi v postopku v glavni stvari je družba TGE Bonn na Portugalskem pridobila davčno identifikacijsko številko za izvedbo enega posla, ki pomeni ustanovitev GIZ Projesines. Družba TGE Bonn je nato za registracijo podružnice TGE Succursal em Portugal pridobila drugo davčno identifikacijsko številko, ki se je uporabljala v okviru vseh dejavnosti, ki sta jih opravljali družba TGE Bonn in navedena podružnica na Portugalskem. Očitno je, da je mogoče obe davčni identifikacijski številki družbe TGE Bonn in podružnice TGE Succursal em Portugal pripisati enemu samemu subjektu, in sicer družbi TGE Bonn.
- 43 Iz tega sledi, da sta družba TGE Bonn in podružnica TGE Sucursal em Portugal en davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV.
- 44 Na drugi strani je treba spomniti, da je pravica do odbitka, ki jo določata člena 167 in 168 Direktive o DDV, v skladu z ustaljeno sodno prakso sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti (glej zlasti sodbe z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 39 in navedena sodna praksa; z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 44, in z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 30).
- 45 Ker je treba v obravnavanem primeru družbi TGE Bonn in podružnici TGE Sucursal em Portugal obravnavati kot eno samo pravno osebo in s tem kot enega davčnega zavezanca, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se odbitek vstopnega DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve za ta odbitek (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31).
- 46 Zato davčna uprava takrat, kadar ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot naslovnik zadevnih transakcij dolžan plačati DDV, ne sme – upoštevajoč njegovo pravico, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzročile, da uveljavljanje te pravice ne bi bilo mogoče (sodbi z dne 1. aprila 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, točka 51, in z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 64).
- 47 Iz tega sledi, da v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, davčna uprava države članice davčnemu zavezancu ne sme zavrni odbitka vstopnega DDV samo zato, ker je ta davčni zavezanec uporabil davčno identifikacijsko številko kot nerezident brez stalne poslovne enote v času ustanovitve GIZ ter je za nadaljnje zaračunavanje stroškov tega združenja uporabil davčno identifikacijsko številko svoje podružnice rezidentke v isti državi.

- 48 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti z dejstvom, da ima družba TGE Bonn sedež v Nemčiji in da je podružnica TGE Succursal em Portugal njena stalna poslovna enota na Portugalskem.
- 49 V zvezi s tem velja spomniti, da je v skladu s členom 44, prvi stavek, Direktive o DDV kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Zakonodajalec Unije je to navezno okoliščino izbral kot primarno, ker je objektivno, enostavno in praktično merilo, ki zagotavlja veliko pravno varnost (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točke od 53 do 55). Navezna okoliščina stalne poslovne enote davčnega zavezanca iz člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV pa je sekundarna in izjema od splošnega pravila (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 56).
- 50 Predložitveno sodišče mora torej presoditi v okviru spora o glavni stvari, ali so izpolnjeni drugi pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka, kot so določeni v členu 168(a) Direktive o DDV.
- 51 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 167 in 168 Direktive o DDV ter načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davčna uprava države članice meni, da sta družba, ki ima svoj sedež v drugi državi članici, ter podružnica, ki jo ima v prvi od teh držav, ločena davčna zavezanca, ker imata ta subjekta vsak svojo davčno identifikacijsko številko, in zaradi tega podružnici zavrača pravico do odbitka DDV iz bremepisov, ki jih je izdalo GIZ, katerega članica je navedena družba in ne njena podružnica.

Stroški

- 52 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člena 167 in 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, ter načelo nevtralnosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davčna uprava države članice meni, da sta družba, ki ima svoj sedež v drugi državi članici ter podružnica, ki jo ima v prvi od teh držav, ločena davčna zavezanca, ker imata ta subjekta vsak svojo davčno identifikacijsko številko, in zaradi tega podružnici zavrača pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) iz bremepisov, ki jih je izdalo gospodarsko interesno združenje, katerega članica je navedena družba in ne njena podružnica.

Podpisi