

62017CJ0016

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

7. august 2018 (*1)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala

Kohtuasjas C-16/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 29. juuni 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. jaanuaril 2017, menetluses

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 19. märtsi 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

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

—

Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Rechená,

olles 3. mai 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikleid 44, 45, artikli 132 lõike 1 punkti f, artikleid 167–169, 178, 179, 192a–194 ja 196, nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artikleid 10 ja 11 ning neutraalsuse põhimõtet.

2

Taotlus on esitatud TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugali (edaspidi „TGE Sucursal em Portugal“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et maksuhaldur keeldus TGE Sucursal em Portugalil lubamast maha arvata käibemaks, mis kaasnes majandushuviühingu kuluarvete edastamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3

Käibemaksudirektiivi artiklis 44 on sätestatud:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

4

Selle direktiivi artiklis 45 on ette nähtud:

„Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

5

Nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt f on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

f)

teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist“.

6

Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7

Selle direktiivi artikli 168 punktis a on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a)

käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

8

Direktiivi artikli 169 punkti a kohaselt:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a)

seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis“.

9

Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktides a ja f on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a)

artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]

f)

kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.“

10

Selle direktiivi artikkel 179 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

11

Kõnealuse direktiivi artiklis 192a on ette nähtud:

„Käesoleva jao kohaldamisel käsitatakse maksukohustuslast, kellel on selle liikmesriigi territooriumil, kus maks tasumisele kuulub, püsiv tegevuskoht, selles liikmesriigis asukohta mitteomava maksukohustuslasena, kui on täidetud järgmised tingimused:

a)

ta teostab kõnealuse liikmesriigi territooriumil maksustatavaid kaubatarneid või teenuseosutamisi;

b)

tema tegevuskoht kõnealuse liikmesriigi territooriumil ei osale kõnealuses kaubatarnes ega teenuseosutamises“.

12

Käibemaksudirektiivi artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

13

Selle direktiivi artiklis 194 on ette nähtud:

„1. Kui maksustatavaid kaupu tarnib või teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse.

2. Liikmesriigid määravad kindlaks lõike 1 rakendamise tingimused.“

14

Selle direktiivi artikkel 196 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis.“

Rakendusmäärus nr 282/2011

15

Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 10 kohaselt:

„1. [Käibemaksud]irektiivi [...] artiklite 44 ja 45 kohaldamisel on maksukohustuslase ettevõtte asukoht ettevõtte juhtkonna ülesannete täitmise asukoht.

2. Lõikes 1 osutatud asukoha kindlaksmääramiseks võetakse arvesse koht, kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta, ettevõtte registrijärgne asukoht ning koht, kus ettevõtte juhtkond kohtub.

Kui kõnealuste kriteeriumide alusel ei ole võimalik ettevõtte asukohta täpselt kindlaks määrata, on määrav asukoht, kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta.

3. Üksnes postiaadressi olemasolu ei saa käsitada maksukohustuslase ettevõtte asukohana.“

16

Selle rakendusmääruse artiklis 11 on sätestatud:

„1. [Käibemaksud]irektiivi [...] artikli 44 kohaldamisel on „püsiv tegevuskoht“ mis tahes tegevuskoht peale käesoleva määruse artiklis 10 osutatud ettevõtte asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.

2. Järgmiste artiklite kohaldamisel on „püsiv tegevuskoht“ mis tahes tegevuskoht peale käesoleva määruse artiklis 10 osutatud ettevõtte asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal pakkuda enda osutatavaid teenuseid:

a)

[käibemaksud]irektiivi [...] artikkel 45;

b)

alates 1. jaanuarist 2013 [käibemaksud]irektiivi [...] artikli 56 lõike 2 teine lõik;

c)

alates 31. detsembrist 2014 [käibemaksud]irektiivi [...] artikkel 58;

d)

[käibemaksud]irektiivi [...] artikkel 192a.

3. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri omamine ei ole iseenesest piisav, et järeldada, et maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht.“

Portugali õigus

17

Juriidiliste isikute riikliku registri kord (Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas), mis on heaks kiidetud 13. mai 1998. aasta dekreet-seadusega nr 129/98 (Diário da República I, seeria I?A, nr 110, 13.5.1998), reguleerib juriidiliste isikute registreerimist juriidiliste isikute riiklikus registris.

18

Juriidiliste isikute riikliku registri korra artikli 4 lõike 1 punktide a ja b kohaselt registreeritakse selles registris nii Portugali või välisriigi õiguse alusel asutatud juriidilised isikud kui ka Portugalis tavaliselt tegutsevad rahvusvahelise õiguse või välisriigi õiguse alusel asutatud juriidiliste isikute esindused.

19

Juriidiliste isikute riikliku registri korra artiklis 13 on sätestatud, et iga selles registris registreeritud juriidiline isik saab maksukohustuslasena registreerimise numbri, ning selles artiklis reguleeritakse kõnealuse numbri andmise üksikasju.

20

Juriidiliste isikute tulumaksu seadustiku artikli 6 lõike 2 kohaselt peab majandushuviühing edastama pooltele, kes viimase asutasid, asutamislepingus kokku lepitud proportsioonides kuluarved vastavalt majandusaasta vältel saadud kasumile või kahjumile. Nimetatud kasumit või kahjumit võetakse majandushuviühingu liikmete maksustatava tulu puhul arvesse seoses tulumaksuga.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

21

Saksa õiguse alusel Bonnis asutatud äriühing TGE Gas Engineering GmbH (edaspidi „TGE Bonn“) sai kui ilma püsiva tegevuskohta mitteresidendist üksus Portugalis 3. märtsil 2009 ühekordse toiminguga tegemiseks, nimelt osaluse omandamiseks, maksukohustuslasena registreerimise numbri 980410878.

22

TGE Sucursal em Portugal registreeriti 7. aprillil 2009 Portugalis kui mitteresidendist üksus, millel on filiaali kujul püsiv tegevuskoht, ning talle anti maksukohustuslasena registreerimise number 980412463.

23

TGE Bonn asutas Somague Engenharia SA?ga seejärel majandushuviühingu nimega „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (edaspidi „majandushuviühing Projesines“).

Majandushuviühingu Projesines asutamisel kasutas TGE Bonn oma maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mitte aga TGE Sucursal em Portugal oma. Majandushuviühing Projesines sai enda maksukohustuslasena registreerimise numbri, nimelt 508917280.

24

Majandushuviühingu Projesines eesmärk oli viia ellu Portugalis Sinese veeldatud maagaasi terminali juurdeehitusprojekt. Nimetatud terminal kuulub Portugalis elektriettevõtjale Redes Energéticas Nacionais SA.

25

Majandushuviühingute suhtes kehtib Portugalis erikord. Juriidiliste isikute tulumaksu seadustiku artikli 6 lõike 2 kohaselt peab majandushuviühing edastama pooltele, kes viimase asutasid, asutamislepingus kokku lepitud proportsioonides kuluarved vastavalt majandusaasta vältel saadud kasumile või kahjumile. Nimetatud kasumit või kahjumit võetakse majandushuviühingu liikmete maksustatava tulu puhul arvesse seoses tulumaksuga.

26

Majandushuviühingu Projesines asutamise lepingus on ette nähtud, et Somague Engenharia kannab 85% kuludest ning TGE Bonn kannab 15% kuludest. Lisaks tuleneb lepingust ja majandushuviühingu Projesines sise-eeskirjast, et 64,29% kohustustest ja passivast on TGE Bonni kanda ning ülejäänud 35,71% Somague Engenharia kanda.

27

TGE Sucursal em Portugal sõlmis 4. mail 2009 majandushuviühinguga Projesines allhankalepingu. Allhankalepingus olid ette nähtud vastastikused sooritused TGE Sucursal em Portugal ja majandushuviühingu Projesines vahel, kusjuures viimane pidi edastama oma kuluarved TGE Sucursal em Portugalile.

28

Majandushuviühing Projesines edastas kõik TGE Sucursal em Portugaliga sõlmitud allhankalepingust pärinevad arved ning kõik Somague Engenhariaalt pärinevad arved ehitusettevõtjana Redes Energéticas Nacionaisile, lähtudes TGE Sucursal em Portugaliga sõlmitud allhankalepingus kokku lepitud tiheda seose üldpõhimõttest (full back-to-back general principle).

29

Oma kulude jaotamisel ja arvete edastamisel kasutas majandushuviühing Projesines maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mis kuulus TGE Sucursal em Portugalile, mitte aga TGE Bonnile. Majandushuviühing Projesines märkis seega TGE Sucursal em Portugalile saadetud võlateatistel viimase maksukohustuslasena registreerimise numbri ning esitas arvetel käibemaksu sel alusel. Majandushuviühing Projesines kandis 64,29% oma kuludest üle TGE Sucursal em Portugalile.

30

TGE Sucursal em Portugal arvas seejärel maha tasutud käibemaksu, mis oli märgitud majandushuviühingu Projesines väljastatud võlateatistel.

TGE Sucursal em Portugali maksurevisjoni käigus, mis puudutas majandusaastaid 2009–2011, koostas maksuhaldur revisjoniakti, milles ta märkis, et TGE Sucursal em Portugal ja TGE Bonn on kaks erinevat üksust, kellel kummalgi on erinev maksukohustuslasena registreerimise number. Maksuhaldur on seisukohal, et kuna TGE Sucursal em Portugal ei ole majandushuviühingu Projesines asutajaliige, ei saa viimane talle omistada oma kulusid ning TGE Sucursal em Portugal ei saa järelikult maha arvata sellega seotud käibemaksu.

Maksuhaldur palus seega TGE Sucursal em Portugalil tagastada summad, mis vastavad kõnealusele õigusvastaselt maha arvatud käibemaksule. TGE Sucursal em Portugal pöördus Tribunal Arbitral Tributáriosse (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal), paludes tühistada otsuse, millega maksuhaldur nõudis nimetatud summade tagastamist.

Maksuhaldur väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et TGE Sucursal em Portugalil on püsiv tegevuskoht, millel on TGE Bonnist erinev õigus- ja fiskaalvõime. Kuna üksnes TGE Bonn kuulub majandushuviühingusse Projesines, siis ei ole TGE Sucursal em Portugalil õigust võtta enda kanda majandushuviühingu Projesines kulusid ning maha arvata nende kuludega seotud käibemaks. Asjaolu, et majandushuviühingu Projesines arvetele kohaldatakse viimase asutamislepingus ette nähtud kulude jagamise määrasid, ei ole siinkohal asjakohane.

Maksuhaldur leiab, et mõlemal üksusel on kummalgi oma vastav fiskaalvõime ning need on käibemaksu mõttes seega kaks eraldiseisvat üksust. Kui TGE Bonn oleks majandushuviühingu Projesines tulemusi tahtnud omistada TGE Sucursal em Portugalile kui püsiva tegevuskohaga mitteresidendist üksusele, oleks ta tema maksukohustuslasena registreerimise numbrit pidanud ja võinud kasutada majandushuviühingu Projesines asutamise ajal.

Lisaks on maksuhaldur seisukohal, et TGE Sucursal em Portugalile esitatud võlateatiste ja viimase tehingute vahel puudus vahetu ja otsene seos. Seega puudub käibemaksu mahaarvamise õigus.

Nendel asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi [...] artikleid 44, 45, artikli 132 lõike 1 punkti f, artikleid 167[–]169, 178, 179, [192a–194] ja 196, rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 10 ja 11 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, et Portugali maksuhaldur keeldub andmast käibemaksu mahaarvamise õigust Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu filiaalile olukorras, kus:

Saksa õiguse alusel asutatud äriühing sai ilma püsiva tegevuskohata mitteresidendist üksusele vastava maksukohustuslase registreerimisnumbri Portugalis ühekordse toimingu tegemiseks, nimelt „osaluse omandamiseks“;

–

hiljem registreeriti Portugalis selle Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu filiaal ja sellele kui nimetatud äriühingu püsivale tegevuskohale anti eraldi maksukohustuslase registreerimisnumber;

–

seejärel sõlmis Saksa õiguse alusel asutatud äriühing esimest registreerimisnumbrit kasutades teise äriühinguga majandushuviühingu asutamise lepingu riigihankelepingu täitmiseks Portugalis;

–

järgnevalt sõlmis filiaal oma maksukohustuslase registreerimisnumbrit kasutades majandushuviühinguga allhankelepingu, milles lepiti kokku filiaali ja majandushuviühingu vastastikused sooritusd ja et viimane esitab oma kuluarved kokkulepitud osakaalus allhankijatele;

–

võlateatistel, mille ta väljastas filiaalile, märkis majandushuviühing filiaali maksukohustuslase registreerimisnumbri ja esitas sel alusel arvetel käibemaksu;

–

filiaal arvas võlateatistel märgitud käibemaksu maha;

–

majandushuviühingu tehingud koosnevad (allhanke teel) filiaali ja majandushuviühingu liikmest teise äriühingu tehingutest, kusjuures viimati nimetatud äriühingud on esitanud majandushuviühingule arved kogu tulu kohta, mille see on arvete alusel ehitusettevõtjalt saanud?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

37

Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas eelkõige käibemaksudirektiivi artikleid 167 ja 168 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur leiab, et äriühing, kelle asukoht on muus liikmesriigis, ja filiaal, mis sellel äriühingul on esimeses neist riikidest, moodustavad kaks eraldi maksukohustuslast, sest mõlemal üksusel on maksukohustuslasena registreerimise number, ning sel põhjusel keeldub andmast filiaalile õigust maha arvata käibemaks võlateatistelt, mille on väljastanud majandushuviühing, mille liige on kõnealune äriühing, mitte aga selle filiaal.

38

Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest selgub, et põhikohtuasi on peamiselt tingitud järeldustest, mille pädev maksuhaldur tegi asjaolu pinnalt, et TGE Bonnile ja TGE Sucursal em Portugalil on erinevad maksukohustuslasena registreerimise numbrid, ning lähtudes faktist, et majandushuviühingu Projesines asutamisel kasutati TGE Bonnile kuuluvat maksukohustuslasena registreerimise numbrit, samas kui nimetatud ühingu kulude jagamist puudutavate arvete

koostamisel kasutas viimane TGE Sucursal em Portugali maksukohustuslasena registreerimise numbrit.

39

Selles osas tuleb esiteks tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on ette nähtud, et kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud nende kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud mõni teine maksukohustuslane. Kõnealune teenuste saaja peab seega olema maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses.

40

Käibemaksudirektiivi artiklis 9 määratletakse „maksukohustuslast“ kui isikut, kes teostab majandustegevust „iseseisvalt“. Käibemaksudirektiivi ühetaoliseks tõlgendamiseks on eelkõige oluline, et selle direktiivi III jaotises määratletud mõistet „maksukohustuslane“ tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt (17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 23).

41

Mis puudutab aga liikmesriigis asutatud äriühingut ja tema muus liikmesriigis asuvat filiaali, siis selgub Euroopa Kohtu praktikast, et need kaks üksust moodustavad ühe ja sama käibemaksukohustuslase (vt selle kohta 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 37; 16. juuli 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C-244/08, ei avaldata, EU:C:2009:478, punkt 38, ning 12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 34), välja arvatud juhul, kui osutub tõendatuks, et filiaal tegeleb iseseisva majandustegevusega. Selles osas tuleb kindlaks teha, kas niisugust filiaali võib pidada iseseisvaks eelkõige selles mõttes, et ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski (23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 35).

42

TGE Bonn sai põhikohtuasjas Portugalis esimese maksukohustuslasena registreerimise numbrit, et teha ühekordne toiming, mis seisneb majandushuviühingu Projesines asutamises. TGE Bonn sai seejärel TGE Sucursal em Portugali registrisse kandmiseks teise maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mida TGE Bonn ja kõnealune filiaal kasutasid Portugalis kõigi tehingute puhul. On ilmne, et TGE Bonni ja TGE Sucursal em Portugali kaks maksukohustuslasena registreerimise numbrit kuuluvad ühele ja samale üksusele, nimelt TGE Bonnile.

43

Järelikult moodustavad TGE Bonn ja TGE Sucursal em Portugal käibemaksudirektiivi tähenduses ühe maksukohustuslase.

44

Teiseks tuleb esile tuua, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklites 167 ja 168 sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning üldjuhul ei või seda piirata (vt eelkõige 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika; 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 44, ning 28. juuli 2016. aasta

kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 30).

45

Kuna käesoleval juhul tuleb TGE Bonn ja TGE Sucursal em Portugal lugeda üheks ja samaks õiguslikuks üksuseks ning seega üheks maksukohustuslaseks, siis tuleneb neutraalse maksustamise põhimõttest, et sisendkäibemaksu on lubatud maha arvata juhul, kui niisuguse mahaarvamise sisulised nõuded on täidetud (vt analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31).

46

Järelikult, kuna maksuhalduril on vajalikud andmed tuvastamiseks, et maksukohustuslane on kõnealuste tehingute adressaadina kohustatud käibemaksu tasuma, ei saa maksuhaldur viimase mahaarvamisõigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks (1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punkt 51, ning 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 64).

47

Seega ei saa liikmesriigi maksuhaldur sellises olukorras nagu põhikohtuasjas keelduda lubamast maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata ainult põhjusel, et kõnealune maksukohustuslane kasutas maksukohustuslasena registreerimise numbrit püsiva tegevuskohata mitteresidendist üksusena majandushuviühingu asutamise hetkel ning kasutas sama riigi residendist filiaali maksukohustuslasena registreerimise numbrit, selleks et edastada selle majandushuviühingu kuluarved.

48

Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et TGE Bonn on asutatud Saksamaal ning TGE Sucursal em Portugali püsiv tegevuskoht on Portugalis.

49

Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 44 esimeses lauses on märgitud, et maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Liidu seadusandja on lugenud selle lähtepunkti esmaseks, kuna objektiivse, lihtsa ja praktilise kriteeriumina pakub see suurt õiguskindlust (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punktid 53–55). Teisejärguline lähtepunkt on seevastu käibemaksudirektiivi artikli 44 teises lauses viidatud seos maksukohustuslase püsiva tegevuskohaga, kujutades endast erandit üldreeglist (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 56).

50

Nii tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul põhikohtuasjas hinnata, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse muud tingimused, nagu need on loetletud käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a, on täidetud.

51

Eespool toodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167 ja 168 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur leiab, et äriühing, kelle asukoht on muus liikmesriigis, ja filiaal, mis sellel

äriühingul on esimeses neist riikidest, moodustavad kaks eraldi maksukohustuslast, sest mõlemal üksusel on maksukohustuslasena registreerimise number, ning sel põhjusel keeldub andmast filiaalile õigust maha arvata käibemaks võlateatistelt, mille on väljastanud majandushuviühing, mille liige on kõnealune äriühing, mitte aga selle filiaal.

Kohtukulud

52

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL) artikleid 167 ja 168 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur leiab, et äriühing, kelle asukoht on muus liikmesriigis, ja filiaal, mis sellel äriühingul on esimeses neist riikidest, moodustavad kaks eraldi maksukohustuslast, sest mõlemal üksusel on maksukohustuslasena registreerimise number, ning sel põhjusel keeldub andmast filiaalile õigust maha arvata käibemaks võlateatistelt, mille on väljastanud majandushuviühing, mille liige on kõnealune äriühing, mitte aga selle filiaal.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: portugali.