



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. augusztus 7.*ⁱ

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Az adólevonási jog keletkezése és hatálya”

A C-16/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2017. január 13-án érkezett, 2016. június 29-i határozatával terjesztett elő

a **TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits, A. Borg Barthet (előadó), M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. március 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal képviselőjében A. Fernandes de Oliveira advogado,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és B. Rechená, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. május 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: portugál.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 44., 45., cikkének, 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának, 167–169., 178., 179. cikkének, 192a–194. és 196. cikkének, a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.) 10. és 11. cikkének és a semlegesség elvének az értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (a továbbiakban: TGE Sucursal em Portugal) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) (a továbbiakban: ATA) között, az e hatóság által a gazdasági egyesülés (GE) terheinek továbbszámolásából eredő hozzáadottérték-adó (héa) levonása érvényesítésének elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

- 3 A héairányelv 44. cikke értelmében:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

- 4 Ezen irányelv 45. cikke a következőket írja elő:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

- 5 Az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

- f) azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását.”

- 6 A héairányelv 167. cikke a következőképpen szól:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

- 7 Ezen irányelv 168. cikkének a) pontja előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.”

- 8 Az említett irányelv 169. cikkének a) pontja értelmében:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

- a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat.”

- 9 A héairányelv 178. cikkének a) és f) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

- a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

- f) amennyiben a 194–197. cikk és a 199. cikk értelmében termék beszerzőjeként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként adófizetésre kötelezett, az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie.”

- 10 Ezen irányelv 179. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

A tagállamok azonban megkövetelhetik, hogy a 12. cikkben említett eseti ügyleteket lebonyolító adóalanyok adólevonási jogukat csak az értékesítés időpontjában gyakorolják.”

- 11 Az említett irányelv 192a. cikke kimondja:

„E szakasz alkalmazásában azt az adóalanyt, aki az adó megfizetésének helye szerinti tagállam területén állandó telephellyel rendelkezik, az adott tagállam területén nem letelepedett adóalanynak kell tekinteni, amennyiben az alábbi feltételek teljesülnek:

- a) az adóalany adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít az adott tagállamban;

b) szolgáltatást nyújtónak az érintett tagállam területén található állandó telephelye nem vesz részt ebben a teljesítésben.”

12 A héairányelv 193. cikke a következőképpen szól:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

13 Ezen irányelv 194. cikke a következőket írja elő:

„(1) Ha az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem abban a tagállamban letelepedett adóalany teljesíti, mint amelyikben a HÉA-t meg kell fizetni, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetésre a termékértékesítés beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának feltételeit a tagállamok állapítják meg.”

14 Az említett irányelv 196. cikkének szövege a következő:

„A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany, vagy nem adóalany jogi személy kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

A 282/2011 végrehajtási rendelet

15 A 282/2011 végrehajtási rendelet 10. cikke értelmében:

„(1) A [héa]irányelv 44. és 45. cikkének alkalmazásában »az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye« a vállalkozás központi ügyvezetésének helye.

(2) Az (1) bekezdésben említett hely meghatározásához figyelembe kell venni a vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helyét, a vállalkozás létesítő okirat szerinti székhelyét, és a vállalkozás ügyvezetése üléseinek helyét.

Amennyiben ezek a kritériumok nem teszik lehetővé a gazdasági tevékenység székhelyének bizonyossággal történő meghatározását, akkor a vállalkozás általános irányítására vonatkozó alapvető döntések meghozatalának helyét kell elsődleges kritériumként figyelembe venni.

(3) Egy egyszerű postai cím nem fogadható el az adóalany gazdasági tevékenységének székhelyeként.”

16 Az említett végrehajtási rendelet 11. cikke kimondja:

„(1) A [héa]irányelv 44. cikkének alkalmazásában – az e rendelet 10. cikkében említett, gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – »állandó telephely« bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.

(2) A következő cikkek alkalmazásában – az e rendelet 10. cikkében említett, gazdasági tevékenység székhelyének kivételével – »állandó telephely« bármely olyan telephely, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik, és ezáltal lehetővé teszi szolgáltatások nyújtását:

a) a [héa]irányelv 45. cikke;

- b) 2013. január 1-jétől a [héta]irányelv 56. cikke (2) bekezdésének második albekezdése;
- c) 2014. december 31-ig a [héta]irányelv 58. cikke;
- d) a [héta]irányelv 192a. cikke.

(3) Az a tény, hogy valamely telephely héaazonosító számmal rendelkezik, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy az adóalany állandó telephellyel rendelkezik.”

A portugál jog

- 17 Az 1998. május 13-i 129/98. törvényrendelettel jóváhagyott Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (a jogi személyek cégjegyzékéről szóló törvény) (*Diário da República* I, I-A. sorozat, 110. szám, 1998. május 13.) szabályozza a jogi személyeknek a jogi személyek cégjegyzékébe való felvételét.
- 18 A jogi személyek cégjegyzékéről szóló törvény 4. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint ez a cégjegyzék mind a portugál vagy más tagállami illetőségű jogi személyekre, mind pedig az olyan nemzetközi vagy más tagállami illetőségű jogi személyek képviselőire vonatkozó bejegyzéseket tartalmazza, amelyek szokásosan Portugáliában végzik tevékenységüket.
- 19 A jogi személyek cégjegyzékéről szóló törvény 13. cikke előírja, hogy az e névjegyzékbe felvett minden egyes jogi személy azonosítószámot kap, és e cikk szabályozza az e szám megadásának részleteit.
- 20 A társasági adóról szóló törvénykönyv 6. cikkének (2) bekezdése szerint a GE az azt alkotó tagoknak az alapító okiratban megállapított arányban továbbszámlazza az adott üzleti évben elért nyereséget vagy veszteséget. E nyereségek vagy veszteségek a jövedelemadó tekintetében a GE tagjainak adóköteles jövedelmeinél kerülnek figyelembevételre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 21 A Bonnban letelepedett, német jog szerint létrehozott TGE Gas Engineering GmbH (a továbbiakban: TGE Bonn), a 980 410 878 adónyilvántartási számot kapta egyedi ügylet, azaz részesedésszerzés végrehajtása céljából külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező vállalkozásként 2009. március 3-án Portugáliában.
- 22 A TGE Sucursal em Portugal külföldi illetőségű, Portugáliában fióktelep formájában állandó telephellyel rendelkező vállalkozásként a 980 412 463 adónyilvántartási számot kapta 2009. április 7-én Portugáliában.
- 23 A TGE Bonn ezt követően GE-t hozott létre a Somague Engenharia SA-val „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (a továbbiakban: Projesines GE) cégnévvel. A Projesines GE létrehozásához a TGE Bonn a saját adónyilvántartási számát használta, nem pedig a de TGE Sucursal em Portuga számát. A Projesines GE saját adónyilvántartási számot kapott, nevezetesen az 508 917 280-at.
- 24 A Projesines GE célja a portugáliai sinesi földgáz-cseppfolyósító terminál bővítésére irányuló projekt megvalósítása volt. E terminál a portugáliai villamosenergia-társaságé, a Redes Energéticas Nacionais SA-é volt.

- 25 A GE-kre Portugáliában különös szabályozás vonatkozik. A társasági adóról szóló törvénykönyv 6. cikkének (2) bekezdése szerint a GE az azt alkotó tagoknak az alapító okiratban megállapított arányban továbbszámlázza az adott üzleti évben elért nyereséget vagy veszteséget. E nyereségek vagy veszteségek a jövedelemadó tekintetében a GE tagjainak adóköteles jövedelmeinél kerülnek figyelembevételre.
- 26 A Projesines GE-t létrehozó szerződés előírja, hogy a Somague Engenharia 85%-ban járul hozzá a terhekhez, a TGE Bonn pedig 15%-ban. Egyébiránt a Projesines GE eljárási szabályzata szerint a TGE Bonn 64,29%-ban, a Somague Engenharia pedig a fennmaradó 35,71%-ban viseli annak kötelezettségeit és tartozásait.
- 27 2009. május 4-én a TGE Sucursal em Portugal alvállalkozási szerződést kötött a Projesines GE-vel. Az alvállalkozási szerződés kölcsönös szolgáltatásnyújtást ír elő a TGE Sucursal em Portugal és a Projesines GE között, amely során az utóbbi a költségeit továbbszámlázza a TGE Sucursal em Portugal felé.
- 28 A Projesines GE a TGE Sucursal em Portugallal kötött alvállalkozási szerződésből eredő minden számlát és a Somague Engenharia-tól származó minden számlát továbbított a Redes Energéticas Nacionaisnak mint megrendelőnek, tiszteletben tartva a TGE Sucursal em Portugallal kötött alvállalkozási szerződésben foglalt szoros kapcsolat általános elvét (*Full back-to-back general principle*).
- 29 E költségek betudása és a továbbszámlázás vonatkozásában a Projesines GE a TGE Sucursal em Portugal, nem pedig a TGE Bonn adónyilvántartási számát vette figyelembe. A Projesines GE megállapította tehát a terhelési értesítésekben, amelyeket a TGE Sucursal em Portugalnak küldött, hogy annak adónyilvántartási számát jelölte meg, és ennek alapján számította fel a héát. A Projesines GE a költségeinek 64,29%-át a TGE Sucursal em Portugalnak tudta be.
- 30 A TGE Sucursal em Portugal ezt követően levonta a Projesines GE által kibocsátott terhelési értesítésekben felszámított héát.
- 31 A 2009–2011. üzleti évekre vonatkozó adóellenőrzés során a TGE Sucursal em Portugal az ATA jegyzőkönyvet készített, amelyben pontosítja, hogy a TGE Sucursal em Portugal és a TGE Bonn eltérő jogalanyok, amelyek különböző adónyilvántartási számmal rendelkeznek. Az ATA szerint, mivel a TGE Sucursal em Portugal nem a Projesines GE társasági tagja, költségeit nem háríthatta át rá, és a TGE Sucursal em Portugal következképpen nem vonhatta le a vonatkozó héát.
- 32 Az ATA kérte tehát, hogy a TGE Sucursal em Portugal térítse vissza az e jogellenesen levont héának megfelelő összegeket. A GE Sucursal em Portugal a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróóság [közigazgatási választottbíróági központ], Portugália) fordult az ATA e visszatérítést kérő határozatának megsemmisítése érdekében.
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság előtt az ATA azt állítja, hogy a TGE Sucursal em Portugal TGE Bonntól eltérő jogalanyisággal és hozzájárulási képességgel rendelkező állandó telephely volt. Mivel csak a TGE Bonn képezi a Projesines GE részét, a TGE Sucursal em Portugal nem volt jogosult a Projesines GE költségeinek fedezésére és az e költségekhez kapcsolódó héa levonására. Annak ténye, hogy a Projesines GE számlái az alapító okiratában előírt megosztási arányt alkalmazzák, e tekintetben nem bír jelentőséggel.
- 34 Az ATA szerint a két jogalany saját hozzájárulási képességgel rendelkezett, a héa tekintetében tehát két eltérő adóalanynak számított. Ha a TGE Bonn a Projesines GE eredményeit a TGE Sucursal em Portugalnak kívánta volna betudni, mint külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező jogalanynak, annak adónyilvántartási számát kellett volna használnia vagy használhatta volna a Projesines GE létrehozásának időpontjában.

35 Egyébiránt az ATA álláspontja szerint nem volt azonnali és közvetlen kapcsolat a TGE Sucursal em Portugal terhére kibocsátott terhelési értesítések és az utóbbi aktív ügyletei között. Nem volt tehát jogosult a héa levonására.

36 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv [...] 44., 45. cikkét, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját, 167[–]169., 178., 179., [192a.–194.] és 196. cikkét, illetve a 282/2011 [...] végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az, hogy a portugál adóhatóság megtagadja a héalevonás jogát egy német társaság fióktelepétől egy olyan helyzetben, amikor:

- a német társaság Portugáliában adónyilvántartási számot kapott egy egyedi ügylet megvalósítása, egészen pontosan »tőketársaságban való részesedésszerzés« érdekében, amely szám egy külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező szervezetet jelöl;
- később Portugáliában bejegyezték az említett német társaság fióktelepét, amely saját adónyilvántartási számot kapott e társaság állandó telephelyeként;
- később a német társaság az első adónyilvántartási számot használva [GE] létrehozására irányuló szerződést kötött egy másik vállalattal Portugáliában egy építési beruházásra vonatkozó szerződés teljesítése céljából;
- később a fióktelep a saját adónyilvántartási számát használva a fióktelep és a [GE] közötti kölcsönös szolgáltatások teljesítésére irányuló alvállalkozói szerződést kötött a [GE-vel], és ez utóbbinak a szerződés szerinti arányban kellett a felmerülő költségeket kiszámláznia az alvállalkozók felé;
- a terhelési értesítésekben, amelyeket a költségeknek a fióktelep felé történő kiszámlázása érdekében bocsátott ki, a [GE] e fióktelep adónyilvántartási számát jelölte meg, és felszámította a héát;
- a fióktelep a terhelési értesítésekben felszámított héát levonta;
- a [GE] ügyleteit (az alvállalkozói szerződésen keresztül) a fióktelep és a [GE-ben] részt vevő másik vállalat ügyletei képezik, utóbbiak pedig a [GE-nek] az általa a beruházónak számlázott teljes bevétellel azonos összeget számláztak ki?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

37 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167. és 168. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága megállapítja, hogy a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező társaság, valamint az első államban lévő fióktelepe két eltérő jogalany, mivel e jogalanyok saját adónyilvántartási számmal rendelkeznek, és ennek okán elutasítja, hogy e fióktelep levonja a GE által – amelynek az említett társaság a tagja, a fióktelepe viszont nem tagja – kibocsátott terhelési értesítéseken feltüntetett héát.

38 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy az alapjogvita eredete a lényegét tekintve a hatáskörrel rendelkező adóhatóság által az azon körülményekből levont következtetésekben található, hogy a TGE Bonn és a TGE Sucursal em Portugal eltérő adónyilvántartási számmal rendelkezik, és azon tényből, hogy a Projesines GE alapításakor a TGE Bonn adónyilvántartási számát használták, jöllehet az említett csoport költségeinek megosztására vonatkozó számlák kiállításakor az utóbbi a TGE Sucursal em Portugal adónyilvántartási számára hivatkozott.

- 39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő összegből levonni a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héát. A szolgáltatásnyújtás szóban forgó igénybevevőjének ezért az irányelv szerinti adóalanynak kell lennie.
- 40 A héairányelv 9. cikke szerint „adóalany” az a személy, amely gazdasági tevékenységet „önállóan” végez. A héairányelv egységes alkalmazása tekintetében különösen az a fontos, hogy az „adóalany” az ezen irányelv III. címében meghatározott fogalma önálló és egységes értelmezést nyerjen (2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 23. pont).
- 41 Márpedig a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaságot és annak egy másik tagállamban lévő fióktelepét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e két jogalany egyetlen és ugyanazon adóalanynak minősül (lásd ebben az értelemben: 2006. március 23-i FCE Bank ítélet, C-210/04, EU:C:2006:196, 37. pont; 2009. július 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-244/08, nem tették közzé, EU:C:2009:478, 38. pont; 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet, C-388/11, EU:C:2013:541, 34. pont), feltéve hogy bizonyított, hogy fióktelep független gazdasági tevékenységet végez. E tekintetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy valamely ilyen fióktelepet önállóan lehet-e tekinteni, különösen a tevékenységéből eredő gazdasági kockázat viselése szempontjából (2006. március 23-i FCE Bank ítélet, C-210/04, EU:C:2006:196, 35. pont).
- 42 Az alapügyben a TGE Bonn Portugáliában egyedi ügylet végrehajtása, a Projesines GE létrehozatala céljából kapott egy első adónyilvántartási számot. Ezt követően a TGE Bonn egy második adónyilvántartási számot kapott a TGE Succursal em Portugal bejegyzéséhez, amelyet a TGE Bonn és az említett fióktelep által Portugáliában folytatott egyes tevékenységek keretében használt. Nyilvánvaló, hogy a TGE Bonn és a TGE Succursal em Portugal két adónyilvántartási száma egyetlen és ugyanazon jogalanyhoz, azaz a TGE Bonnhoz tartozott.
- 43 Ebből következik, hogy a TGE Bonn és a TGE Sucursal em Portugal a héairányelv szerint egy és ugyanazon adóalany.
- 44 Emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167. és 168. cikkében foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd különösen: 2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 44. pont; 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 30. pont).
- 45 A jelen esetben, mivel a TGE Bonn és a TGE Sucursal em Portugal egyetlen és ugyanazon jogalanynak tekintendő, ennél fogva egyetlen és ugyanazon adóalany, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított héa levonását biztosítani kell, amennyiben e levonás tartalmi követelményei teljesülnek (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont).
- 46 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó ügyletek címzettje – köteles-e héát fizetni, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (2004. április 1-jei Bockemühl ítélet, C-90/02, EU:C:2004:206, 51. pont; 2008. május 8-i Ecotrade ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 64. pont).

- 47 Ebből következik, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, valamely tagállam adóhatósága nem tagadhatja meg az adóalanytól az előzetesen megfizetett hea levonását azon egyetlen indokkal, hogy ezen adóalany külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező jogalanyként egy GE létrehozatalakor valamely adónyilvántartási számot használt, majd pedig az e csoport terheinek többszámlázásához az ugyanezen államban letelepedett fióktelepe adónyilvántartási számát használta.
- 48 E következtetést nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy a TGE Bonn Németországban telepedett le, és hogy a TGE Succursal em Portugal állandó telephelye Portugáliában van.
- 49 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 44. cikkének első mondata alapján az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Az uniós jogalkotó ezt a kapcsoló elvet elsődlegesként választotta, mivel objektív, egyszerű és praktikus kritériumként nagy jogbiztonságot nyújt (2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55. pont). Ezzel szemben az adóalany állandó telephelyének kapcsoló elve a héairányelv 44. cikkének második mondatában másodlagos, és az általános szabályra vonatkozó kivételt engedő előírás (2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 56. pont).
- 50 Így a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az alapjogvita keretében az előzetesen felszámított adó levonásának egyéb feltételei, mint a héairányelv 168. cikkének a) pontjában felsorolt feltételek, teljesülnek-e.
- 51 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a héairányelv 167. és 168. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága megállapítja, hogy a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező társaság, valamint az első államban lévő fióktelepe két eltérő jogalany, mivel e jogalanyok saját adónyilvántartási számmal rendelkeznek, és ennek okán elutasítja, hogy e fióktelep levonja a GE által – amelynek az említett társaság a tagja, a fióktelepe viszont nem tagja – kibocsátott terhelési értesítéseken feltüntetett héát.

A költségekről

- 52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. és 168. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága megállapítja, hogy a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező társaság, valamint az első államban lévő fióktelepe két eltérő jogalany, mivel e jogalanyok saját adónyilvántartási számmal rendelkeznek, és ennek okán elutasítja, hogy e fióktelep levonja a gazdasági egyesülés által – amelynek az említett társaság a tagja, a fióktelepe viszont nem tagja – kibocsátott terhelési értesítéseken feltüntetett hozzáadottérték-adót.

Aláírások

i — A jelen szöveg 22., 36., 37., 41., 42., 47., 51. pontjában és rendelkező részében az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.