

62017CJ0016

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

7 päivänä elokuuta 2018 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

Asiassa C-16/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 29.6.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.1.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.3.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

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

–

Portugalin hallitus, asiamiehinnään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

–

Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja B. Rechen, ja

kuultuaan julkisasiamiehen 3.5.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 ja 45 artiklan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 167–169, 178, 179, 192 a, 193, 194 ja 196 artiklan, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 10 ja 11 artiklan sekä neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (jäljempänä TGE Sucursal em Portugal) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) (jäljempänä ATA) ja jossa on kyse siitä, että tämä viranomainen epäsi kyseiseltä yhtiöltä oikeuden vähentää agrupamento complementar de empresas -muotoisen etuyhtymän kulujen edelleenlaskuttamisesta johtuvan arvonlisäveron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3

Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

4

Kyseisen direktiivin 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

5

Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

f)

sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.

6

Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

7

Kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a)

arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

8

Mainitun direktiivin 169 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a)

verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa”.

9

Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a ja f alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a)

edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

--

f)

kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

10

Kyseisen direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

11

Mainitun direktiivin 192 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sovellettaessa tätä jaksoa verovelvollista, jolla on kiinteä toimipaikka sen jäsenvaltion alueella, jossa vero on maksettava, pidetään verovelvollisena, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a)

hän tekee verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kyseisen jäsenvaltion alueella;

b)

tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan toimipaikka kyseisen jäsenvaltion alueella ei osallistu tähän tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen.”

12

Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

13

Kyseisen direktiivin 194 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorituksen tekee verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottaja.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdan soveltamisedellytykset."

14

Mainitun direktiivin 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, – – jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle."

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

15

Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. [Arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 45 artiklaa sovellettaessa verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun paikan määrittämiseksi otetaan huomioon paikka, jossa yrityksen yleistä liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään ja jossa on yrityksen liiketoiminnan sääntömääräinen kotipaikka ja jossa yrityksen johto kokoontuu.

Kun liiketoiminnan kotipaikkaa ei ole mahdollista määrittää varmuudella näiden perusteiden avulla, ensisijaisena perusteena on paikka, jossa yrityksen yleistä liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään.

3. Pelkkä postiosoitteen olemassaolo ei voi määrittää paikkaa, jossa on verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka."

16

Kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. [Arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa sovellettaessa 'kiinteä toimipaikka' on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.

2. Seuraavia artikloja sovellettaessa 'kiinteä toimipaikka' on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy suorittamaan tarjoamansa palvelut:

a)

[arvonlisäverodirektiivin] 45 artikla;

b)

[arvonlisäverodirektiivin] 56 artiklan 2 kohdan toinen alakohta 1 päivästä tammikuuta 2013;

c)

[arvonlisäverodirektiivin] 58 artikla 31 päivään joulukuuta 2014;

d)

[arvonlisäverodirektiivin] 192 a artikla.

3. Verovelvolliselle myönnetty arvonlisäverotunniste ei sinällään riitä osoittamaan, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka.”

Portugalin oikeus

17

Valtakunnallisesta oikeushenkilörekisteristä annetussa säännöstyössä (Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas), joka on hyväksytty 13.5.1998 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) nro 129/98 (Diário da República I, 1^oA-sarja, nro 110, 13.5.1998), säädetään oikeushenkilöiden merkitsemisestä valtakunnalliseen oikeushenkilörekisteriin.

18

Saman säädöksen 4 §:n 1 momentin a ja b kohdan mukaan tähän rekisteriin merkitään sekä Portugalin tai toisen valtion oikeuden mukaisesti perustetut oikeushenkilöt että kansainvälisten tai toisen valtion oikeuden mukaisesti perustettujen oikeushenkilöiden edustajat silloin, kun ne harjoittavat tavanomaisesti toimintaa Portugalissa.

19

Mainitun säädöksen 13 §:ssä säädetään, että jokainen kyseiseen rekisteriin merkitty oikeushenkilö saa verotunnisteen, ja tarkennetaan tämän tunnisteen antamisen yksityiskohtia.

20

Portugalin yhteisöverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) 6 §:n 2 momentin mukaan agrupamento complementar de empresas -muotoisen etuyhtymän on siirrettävä edelleen sen perustaneille osapuolille tilivuoden aikana syntyneet voitot tai tappiot etuyhtymän perustamissopimuksessa sovittujen prosenttiosuuksien mukaisesti. Nämä voitot tai tappiot otetaan tuloveron osalta huomioon etuyhtymän jäsenten veronalaisena tulona.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

21

TGE Gas Engineering GmbH, jonka kotipaikka on Bonnissa, (jäljempänä TGE Bonn), on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja se sai Portugalissa 3.3.2009 verotunnisteen 980410878 ulkomaisena yksikkönä, jolla ei ole Portugalissa kiinteää toimipaikkaa, erillistoimenpiteen suorittamista varten eli yhtiöosuusien hankkimiseksi.

22

TGE Sucursal em Portugal merkittiin 7.4.2009 Portugalissa rekisteriin ulkomaisena yksikkönä, jolla on kiinteä toimipaikka Portugalissa sivuliikkeen muodossa, ja sille annettiin verotunniste 980412463.

23

TGE Bonn perusti sen jälkeen Somague Engenharia SA:n kanssa agrupamento complementar de empresas -muotoisen etuyhtymän, jonka nimeksi tuli Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE (jäljempänä Projesines-etuyhtymä). Projesines-etuyhtymän perustamista varten TGE Bonn käytti omaa verotunnistettaan TGE Sucursal em Portugalin verotunnisteen sijaan. Projesines-etuyhtymä sai oman verotunnisteen, nimittäin 508917280.

24

Projesines-etuyhtymän tavoite oli toteuttaa Sinesin nesteytetyn maakaasun terminaalin laajennushanke Portugalissa. Kyseessä olevan terminaalin omistaa Redes Energéticas Nacionais SA, joka on portugalilainen sähköyhtiö.

25

Agrupamento complementar de empresas -muotoiset etuyhtymät kuuluvat Portugalissa erityisjärjestelmän piiriin. Yhteisöverokoodeksin 6 §:n 2 momentin mukaan agrupamento complementar de empresas -muotoisen etuyhtymän on siirrettävä edelleen sen perustaneille osapuolille tilivuoden aikana syntyneet voitot tai tappiot etuyhtymän perustamissopimuksessa sovittujen prosenttiosuuksien mukaisesti. Nämä voitot tai tappiot otetaan tuloveron osalta huomioon etuyhtymän jäsenten veronalaisena tulona.

26

Projesines-etuyhtymän perustamissopimuksen mukaan Somague Engenharia vastaa 85 prosentista etuyhtymän kustannuksista ja TGE Bonn 15 prosentista. Lisäksi Projesines-etuyhtymän sisäisen sopimuksen ja työjärjestyksen mukaan TGE Bonnin osuus veloista ja velvoitteista on 64,29 prosenttia ja Somague Engenharian 35,71 prosenttia.

27

TGE Sucursal em Portugal teki 4.5.2009 aliurakkasopimuksen Projesines-etuyhtymän kanssa. Aliurakkasopimuksessa sovittiin vastavuoroisista suoritteista TGE Sucursal em Portugalin ja Projesines-etuyhtymän välillä siten, että etuyhtymä laskuttaa edelleen sille aiheutuneet kulut TGE Sucursal em Portugalilta.

28

Projesines-etuyhtymä siirsi kaikki TGE Sucursal em Portugalin kanssa tehtyä aliurakkasopimusta sekä kaikki Somague Engenhariaa koskevat laskut rakennuttajalle Redes Energéticas Nacionaisille noudattaen TGE Sucursal em Portugalin kanssa tehtyyn aliurakkasopimukseen

sisältyvää yleistä periaatetta tiukasta kytköksestä (Full back-to-back general principle).

29

Näiden kulujen jakamista ja edelleenlaskuttamista varten Projesines?etuyhtymä käytti TGE Sucursal em Portugalin verotunnistetta TGE Bonnin verotunnisteen sijaan. Projesines?etuyhtymä ilmoitti näin ollen TGE Sucursal em Portugalille osoittamisissaan kululaskuissa TGE Sucursal em Portugalin verotunnisteen ja peri arvonlisäveron tältä. Projesines?etuyhtymä siirsi TGE Sucursal em Portugalille 64,29 prosenttia kuluista.

30

TGE Sucursal em Portugal vähensi tämän jälkeen arvonlisäveron Projesines?etuyhtymän antamista kululaskuista.

31

Tilivuusia 2009–2011 koskevan TGE Sucursal em Portugalin verotarkastuksen yhteydessä ATA laati kertomuksen, jossa se täsmensi, että TGE Sucursal em Portugal ja TGE Bonn ovat kaksi erillistä yksikköä, joilla kummallakin on oma verotunniste. ATA katsoi, että koska TGE Sucursal em Portugal ei ollut Projesines?etuyhtymän perustajajäsen, etuyhtymä ei voinut kohdistaa kyseessä olevia kuluja TGE Sucursal em Portugalille eikä tämä siten voinut vähentää näihin kuluihin liittyvää arvonlisäveroa.

32

Näin ollen ATA vaati, että TGE Sucursal em Portugal palauttaa lainvastaisesti vähennetyn arvonlisäveron määrän. TGE Sucursal em Portugal saattoi asian Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugal) käsiteltäväksi ja vaati, että palauttamista koskeva ATAn päätös kumotaan.

33

Ennakkoratkaisupyyntönsä esittäneessä tuomioistuimessa ATA väittää, että TGE Sucursal em Portugal on kiinteä toimipaikka ja TGE Bonnista erillinen verosubjekti, jolla on oma veronmaksukyky. Sikäli kuin ainoastaan TGE Bonn kuuluu Projesines?etuyhtymään, TGE Sucursal em Portugalilla ei ole oikeutta ottaa vastattavakseen Projesines?etuyhtymän kuluista eikä vähentää näihin kuluihin liittyvää arvonlisäveroa. Sillä, että Projesines?etuyhtymän laskuja siirretään etuyhtymän perustamissopimuksessa sovittujen osuuksien mukaisesti, ei ole merkitystä tässä yhteydessä.

34

ATAn mukaan molemmat yksiköt olivat erillisiä verosubjekteja, ja näin ollen ne olivat arvonlisäverotuksen kannalta kaksi erillistä yksikköä. Mikäli TGE Bonn olisi halunnut, että Projesines?etuyhtymän tulokset kirjataan TGE Sucursal em Portugalille ulkomaisena yksikkönä, jolla on kiinteä toimipaikka, sen olisi pitänyt ja se olisi voinut käyttää TGE Sucursal em Portugalin verotunnistetta Projesines?etuyhtymän perustamishetkellä.

35

Lisäksi ATA katsoo, ettei TGE Sucursal em Portugalille siirrettyjen kululaskujen ja tämän suorittamien liiketoimien välillä ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä. Näin ollen oikeutta arvonlisäveron

vähentämiseen ei ollut.

36

Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 45 artiklaa, 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa sekä 167–169, 178, 179, [192 a, 193, 194] ja 196 artiklaa, [täytäntöönpanoasetuksen] N:o 282/2011 10 ja 11 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että Portugalin veroviranomainen epää arvonlisäveron vähennysoikeuden saksalaisen yhtiön sivuliikkeeltä tilanteessa, jossa

—

saksalainen yhtiö sai erillistoimenpiteen suorittamista varten eli yhtiöosuuksien hankkimiseksi Portugalissa verotunnisteen ulkomaisena yksikkönä, jolla ei ole Portugalissa kiinteää toimipaikkaa

—

saksalaisen yhtiön sivuliike merkittiin tämän jälkeen Portugalissa rekisteriin, ja sille annettiin oma verotunniste saksalaisen yhtiön kiinteänä toimipaikkana

—

saksalainen yhtiö teki sitten ensin mainittua tunnistetta käyttäen toisen yrityksen kanssa sopimuksen agrupamento complementar de empresas -muotoisen etuyhtymän muodostamiseksi urakkasopimuksen toteuttamiseksi Portugalissa

—

sivuliike teki tämän jälkeen omaa verotunnistettaan käyttäen etuyhtymän kanssa aliurakkasopimuksen, jossa sovittiin vastavuoroisista suoritteista sivuliikkeen ja etuyhtymän välillä siten, että etuyhtymä laskuttaisi sille aiheutuneet kulut aliurakoitsijoilta sovittujen prosenttiosuuksien mukaisesti

—

etuyhtymä ilmoitti sivuliikkeelle osoittamissaan kululaskuissa sivuliikkeen verotunnisteen ja peri sivuliikkeeltä arvonlisäveron

—

sivuliike vähensi kululaskuissa ilmoitetun arvonlisäveron verotuksessaan

—

etuyhtymän harjoittama toiminta koostuu (aliurakoinnin kautta) sivuliikkeen ja etuyhtymän toisen osakasyrityksen toiminnasta ja nämä ovat laskuttaneet etuyhtymää koko summalla, jonka se on laskuttanut rakennuttajalta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

37

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien pyrkii esittämällä kysymyksellä selvittämään, onko erityisesti arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklaa ja neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen katsoo, että yhtiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja tämän ensimmäisessä näistä valtiosta oleva sivuliike muodostavat kaksi erillistä verovelvollista sen perusteella, että niillä on omat verotunnistukset, ja epää tästä syystä sivuliikkeeltä oikeuden vähentää arvonlisäveron, joka mainitaan etuyhtymän, jonka jäsen kyseinen yhtiö on eikä tämän sivuliike ole, antamissa kululaskuissa.

38

Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista käy ilmi, että pääasian oikeudenkäynti perustuu olennaisilta osin toimivaltaisen veroviranomaisen päätelmiin siitä, että TGE Bonnilla ja TGE Sucursal em Portugalilla on kummallakin oma verotunniste ja että Projesines?etuyhtymää perustettaessa käytettiin TGE Bonnin verotunnistetta, kun taas etuyhtymässä jaettuja kuluja koskevia laskuja laadittaessa käytettiin TGE Sucursal em Portugalin verotunnistetta.

39

Tältä osin on huomautettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle. Kyseessä olevan palvelun vastaanottajan on siksi oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

40

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan "verovelvollisella" tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa liiketoimintaa "itsenäisesti". Arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaisen soveltamisen kannalta tärkeää on erityisesti se, että direktiivin III osastossa määriteltä käsitettä "verovelvollinen" tulkitaan itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 23 kohta).

41

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön sivuliike on toisessa jäsenvaltiossa, nämä kaksi yksikköä muodostavat ainoastaan yhden arvonlisäverovelvollisen (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 37 kohta; tuomio 16.7.2009, komissio v. Italia, C-244/08, ei julkaistu, EU:C:2009:478, 38 kohta ja tuomio 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, 34 kohta), ellei osoiteta, että sivuliike harjoittaa itsenäistä liiketoimintaa. Tältä osin on tutkittava, voidaanko tällaista sivuliikettä pitää itsenäisenä muun muassa siltä osin, että se kantaa toiminnastaan aiheutuvat taloudelliset riskit (tuomio 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 35 kohta).

42

Pääasiassa TGE Bonn sai Portugalissa ensin verotunnisteen erillistoimenpiteen suorittamista varten eli Projesines?etuyhtymän perustamiseksi. TGE Bonn sai sen jälkeen TGE Sucursal em Portugalin rekisteröintiä varten toisen verotunnisteen, jota käytettiin kaikkiin TGE Bonnin ja mainitun sivuliikkeen harjoittamiin toimiin Portugalissa. On selvää, että TGE Bonnin ja TGE Sucursal em Portugalin kaksi verotunnistetta kuuluvat samalle yksikölle eli TGE Bonnille.

43

Tästä seuraa, että TGE Bonn ja TGE Sucursal em Portugal muodostavat yhden ainoan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun verovelvollisen.

44

Toisaalta on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 167 ja 168 artiklan mukainen vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa (ks. mm. tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 44 kohta ja tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 30 kohta).

45

Koska nyt käsiteltävässä asiassa TGE Bonnin ja TGE Sucursal em Portugalin on katsottava muodostavan yhden ja saman oikeudellisen yksikön ja näin ollen yhden verovelvollisen, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että arvonlisäverovähennys on myönnettävä, mikäli vähennyksen aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta).

46

Kun siis veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisen palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi määrätä kyseisen verovelvollisen vähennysoikeuden osalta lisäedellytyksiä, joiden seurauksena oikeutta ei voida käyttää (tuomio 1.4.2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, 51 kohta ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 64 kohta).

47

Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion veroviranomaisen ei tulisi evätä verovelvolliselta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä ainoastaan sillä perusteella, että kyseessä oleva verovelvollinen on käyttänyt ulkomaisen yksikön, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa, verotunnistetta etuyhtymän perustamishetkellä, ja käyttänyt tähän samaan valtioon sijoittautuneen sivuliikkeensä verotunnistetta kyseessä olevan etuyhtymän kulujen edelleen laskuttamista varten.

48

Tähän päätelmään ei vaikuta se, että TGE Bonn on sijoittautunut Saksaan ja TGE Sucursal em Portugal on yhtiön kiinteä toimipaikka Portugalissa.

49

Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaan verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Unionin lainsäätäjä on valinnut liiketoiminnan kotipaikan ensisijaiseksi liittymäkohdaksi, koska objektiivisena, yksinkertaisena ja käytännöllisenä arviointiperusteena sillä taataan parempi oikeusvarmuus (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55 kohta). Verovelvollisen kiinteää toimipaikkaa koskevasta liittymäkohdasta säädetään sitä vastoin

toissijaisesti arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä, joka on poikkeus pääsäännöstä (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 56 kohta).

50

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siten arvioitava, täyttyvätkö ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden muut arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa luetellut edellytykset pääasiassa.

51

Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklaa sekä neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen katsoo, että yhtiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja tämän ensimmäisessä näistä valtioista oleva sivuliike muodostavat kaksi erillistä verovelvollista sen perusteella, että niillä on omat verotunnisteet, ja epää tästä syystä sivuliikkeeltä oikeuden vähentää arvonlisäveron, joka mainitaan etuyhtymän, jonka jäsen kyseinen yhtiö on eikä tämän sivuliike ole, antamissa kululaskuissa.

Oikeudenkäyntikulut

52

Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 ja 168 artiklaa sekä neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen katsoo, että yhtiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja tämän ensimmäisessä näistä valtioista oleva sivuliike muodostavat kaksi erillistä verovelvollista sen perusteella, että niillä on omat verotunnisteet, ja epää tästä syystä sivuliikkeeltä oikeuden vähentää arvonlisäveron, joka mainitaan etuyhtymän, jonka jäsen kyseinen yhtiö on eikä tämän sivuliike ole, antamissa kululaskuissa.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: portugali.