Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0016
ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

7 augustus 2018 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Aftrek van de voorbelasting – Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”

In zaak C?16/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 29 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 13 januari 2017, in de procedure

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, E. Levits, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 maart 2018,

gelet op de opmerkingen van:

–

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

–

de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R. Campos Laires als gemachtigden,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B. Rechena als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 mei 2018,

het navolgende

Arrest

1

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 44, 45, artikel 132, lid 1, onder f), en de artikelen 167 tot en met 169, 178, 179, 192 bis tot en met 194 en 196 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”), de artikelen 10 en 11 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1) en het neutraliteitsbeginsel.

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (hierna: „TGE Sucursal em Portugal”) en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting? en douanedienst, Portugal; hierna: „ATA”) over de weigering van deze dienst om haar in aanmerking te laten komen voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die resulteert uit de doorberekening van de lasten van een economisch samenwerkingsverband (ESV).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3

Artikel 44 van de btw-richtlijn luidt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

4

Artikel 45 van deze richtlijn bepaalt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste

inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter”.

5

Artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn voorziet in het volgende:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

f)

diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.”

6

Artikel 167 van de btw-richtlijn is als volgt verwoord:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

7

Artikel 168, onder a), van die richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a)

de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

8

In artikel 169, onder a), van de richtlijn is het volgende geregeld:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a)

door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht”.

9

Artikel 178, onder a) en f), van de btw-richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a)

voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[…]

f)

wanneer hij als afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, in geval van toepassing van de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199: de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten vervullen.”

10

Artikel 179 van deze richtlijn luidt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

11

In artikel 192 bis van deze richtlijn staat te lezen:

„Voor de toepassing van deze afdeling wordt een belastingplichtige die een vaste inrichting heeft op het grondgebied van de lidstaat waar de belasting verschuldigd is, geacht een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige te zijn wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a)

hij verricht op het grondgebied van deze lidstaat een belastbare goederenlevering of een dienst;

b)

bij het verrichten van die goederenlevering of die dienst is geen inrichting van de leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van deze lidstaat betrokken.”

12

Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen

194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

13

In artikel 194 van deze richtlijn is bepaald:

„1. In het geval dat de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is, kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht.

2. De lidstaten stellen de voorwaarden voor de toepassing van lid 1 vast.”

14

Artikel 196 van deze richtlijn regelt het volgende:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.”

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

15

Artikel 10 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt:

„1. Voor de toepassing van de artikelen 44 en 45 van [de btw-richtlijn] wordt onder de plaats waar een belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de plaats verstaan waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend.

2. Om te bepalen waar de in lid 1 bedoelde plaats gelegen is, wordt rekening gehouden met de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen, de plaats van de statutaire zetel van het bedrijf en de plaats waar de bestuurders van het bedrijf bijeenkomen.

Wanneer op grond van deze criteria niet met zekerheid kan worden bepaald waar de zetel van de bedrijfsuitoefening van een bedrijf is gevestigd, is de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van het bedrijf worden genomen het doorslaggevende criterium.

3. Het enkele bestaan van een postadres is ontoereikend om dat adres aan te merken als de plaats van de zetel van de bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige.”

16

Artikel 11 van de uitvoeringsverordening luidt:

„1. Voor de toepassing van artikel 44 van [de btw-richtlijn] wordt onder ‚vaste inrichting’ verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.

2. Voor de toepassing van de volgende artikelen wordt onder ‚vaste inrichting’ verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde zetel van de

bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de door haar te verrichten diensten te kunnen verstrekken:

a)

artikel 45 van [de btw-richtlijn];

b)

vanaf 1 januari 2013, artikel 56, lid 2, tweede alinea, van [de btw-richtlijn];

c)

tot en met 31 december 2014, artikel 58 van [de btw-richtlijn];

d)

artikel 192 bis van [de btw-richtlijn].

3. Het hebben van een btw-identificatienummer volstaat niet om te besluiten dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft.”

Portugees recht

17

Het Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (wet inzake het nationale register van rechtspersonen), goedgekeurd bij wetsbesluit nr. 129/98 van 13 mei 1998 (Diário da República I, serie I?A, nr. 110 van 13 mei 1998), regelt de inschrijving van rechtspersonen in het nationale register van rechtspersonen.

18

Krachtens artikel 4, lid 1, onder a) en b), van de wet inzake het nationale register van rechtspersonen omvat dit register inschrijvingen van zowel rechtspersonen naar Portugees of buitenlands recht als vertegenwoordigingen van rechtspersonen van internationaal of buitenlands recht die gewoonlijk in Portugal actief zijn.

19

Artikel 13 van de wet inzake het nationale register van rechtspersonen bepaalt dat elke in dit register ingeschreven rechtspersoon een fiscaal identificatienummer krijgt en regelt de modaliteiten van de toewijzing ervan.

20

Op grond van artikel 6, lid 2, van de wet op de vennootschapsbelasting moet een ESV de tijdens het boekjaar gerealiseerde winsten of verliezen, in de verhouding overeengekomen in de oprichtingsovereenkomst, aan de oprichtende partijen doorberekenen. Met deze winsten of verliezen wordt rekening gehouden om het belastbaar inkomen van de leden van het ESV voor de inkomstenbelasting te bepalen.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

21

Op 3 maart 2009 heeft TGE Gas Engineering GmbH, vennootschap naar Duits recht die in Bonn is gevestigd (hierna: „TGE Bonn”), in Portugal het fiscale identificatienummer 980410878 gekregen als niet-ingezeten vennootschap zonder vaste inrichting voor de verrichting van één transactie, namelijk de verwerving van vennootschapsaandelen.

22

Op 7 april 2009 is TGE Sucursal em Portugal in Portugal geregistreerd als niet-ingezeten onderneming met een vaste inrichting in de vorm van een filiaal en is haar het fiscale identificatienummer 980412463 toegewezen.

23

TGE Bonn heeft vervolgens met Somague Engenharia SA een ESV opgericht, genaamd „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (hierna: „ESV Projesines”). Voor de oprichting van het ESV Projesines heeft TGE Bonn haar fiscale identificatienummer gebruikt en niet dat van TGE Sucursal em Portugal. Het ESV Projesines heeft een eigen fiscaal identificatienummer gekregen, namelijk 508917280.

24

Het doel van het ESV Projesines was de uitvoering van een project voor de uitbreiding van de terminal voor vloeibaar aardgas van Sines in Portugal. Deze terminal is eigendom van Redes Energéticas Nacionais SA, een Portugese elektriciteitsmaatschappij.

25

Voor ESV’s geldt in Portugal een bijzondere regeling. Op grond van artikel 6, lid 2, van de wet op de vennootschapsbelasting moet een ESV de tijdens het boekjaar gerealiseerde winsten of verliezen, in de verhouding overeengekomen in de oprichtingsovereenkomst, aan de oprichtende partijen doorberekenen. Met deze winsten of verliezen wordt rekening gehouden om het belastbaar inkomen van de leden van het ESV voor de inkomstenbelasting te bepalen.

26

In de oprichtingsovereenkomst van het ESV Projesines is bepaald dat Somague Engenharia voor 85 % en TGE Bonn voor 15 % in de lasten deelt. Volgens de overeenkomst en de sideletter betreffende het ESV Projesines kwam 64,29 % van de betalingsverplichtingen en van het passief ten laste van TGE Bonn en de resterende 35,71 % van Somague Engenharia.

27

Op 4 mei 2009 heeft TGE Sucursal em Portugal een onderaannemingsovereenkomst met het ESV Projesines gesloten. Deze onderaannemingsovereenkomst voorziet in wederzijdse prestaties tussen TGE Sucursal em Portugal en het ESV Projesines, waarbij deze laatste zijn kosten aan TGE Sucursal em Portugal moet doorberekenen.

28

Het ESV Projesines heeft alle facturen die voortvloeien uit de onderaannemingsovereenkomst met TGE Sucursal em Portugal en alle facturen van Somague Engenharia aan de opdrachtgever

Redes Energéticas Nacionais, met inachtneming van het algemene beginsel inzake de nauwe band in de onderaannemingsovereenkomst met TGE Sucursal em Portugal (full back-to-back general principle) overgedragen.

29

Voor de toerekening en de doorberekening van de kosten heeft het ESV Projesines het fiscale identificatienummer van TGE Sucursal em Portugal en niet dat van TGE Bonn gebruikt. Het ESV Projesines heeft dus op de debetnota's die het naar TGE Sucursal em Portugal heeft verstuurd het fiscale identificatienummer van laatstgenoemde vermeld en op die basis btw in rekening gebracht. Het ESV Projesines heeft 64,29 % van de kosten aan TGE Sucursal em Portugal toegerekend.

30

TGE Sucursal em Portugal heeft vervolgens de btw die was betaald over de door het ESV Projesines opgestelde debetnota's in aftrek gebracht.

31

Tijdens een belastingcontrole bij TGE Sucursal em Portugal betreffende de belastingjaren 2009 tot en met 2011 heeft de ATA een rapport opgesteld waarin hij preciseert dat TGE Sucursal em Portugal en TGE Bonn twee verschillende entiteiten zijn die elk een ander fiscaal identificatienummer hebben. Aangezien TGE Sucursal em Portugal geen oprichtend lid was van het ESV Projesines, kon laatstgenoemde volgens de ATA geen kosten aan eerstgenoemde toewijzen en bijgevolg kon TGE Sucursal em Portugal de btw over die kosten niet in aftrek brengen.

32

De ATA heeft TGE Sucursal em Portugal dan ook verzocht de bedragen van die onterecht in aftrek gebrachte btw te betalen. TGE Sucursal em Portugal heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] verzocht om het besluit waarin de ATA de betaling vordert, nietig te verklaren.

33

Voor de verwijzende rechter betoogt de ATA dat TGE Sucursal em Portugal een vaste inrichting was die een andere persoon dan TGE Bonn was en fiscaal gezien los van die laatste optrad. Aangezien enkel TGE Bonn tot het ESV Projesines behoort, had TGE Sucursal em Portugal niet het recht de kosten van het ESV Projesines voor haar rekening te nemen en de btw over deze kosten in aftrek te brengen. Het feit dat de facturen van het ESV Projesines op de kostenverdeling in de oprichtingsovereenkomst gebaseerd zijn, is daarbij niet relevant.

34

Volgens de ATA waren de twee entiteiten fiscaal gezien ieder een eigen persoon en dus twee aparte entiteiten voor btw-doeleinden. Indien TGE Bonn de resultaten van het ESV Projesines aan TGE Sucursal em Portugal als niet-ingezeten onderneming met vaste inrichting had willen toerekenen, dan had ze het fiscale identificatienummer van die laatste moeten en kunnen gebruiken op het moment van de oprichting van het ESV Projesines.

35

Bovendien is de ATA van mening dat er geen onmiddellijk en rechtstreeks verband was tussen de debetnota's die ten laste van TGE Sucursal em Portugal zijn gekomen en de activiteiten van deze laatste. Er is dus geen recht op btw-aftrek.

36

Daarom heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vraag:

„Moeten de artikelen 44, 45, artikel 132, lid 1, onder f), de artikelen 167 tot en met 169, 178, 179, [192 bis tot en met 194] en 196 van de btw-richtlijn […], de artikelen 10 en 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en het neutraliteitsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de Portugese belastingdienst een filiaal van een vennootschap naar Duits recht het recht op aftrek van voorbelasting ontzegt in omstandigheden waarin:

–

de vennootschap naar Duits recht in Portugal een fiscaal identificatienummer als niet in het binnenland gevestigde onderneming zonder vaste inrichting voor de verrichting van één transactie, te weten de ‚verwerving van vennootschapsaandelen', heeft gekregen;

–

het filiaal van die vennootschap naar Duits recht nadien in Portugal is ingeschreven en een eigen fiscaal nummer, als vaste inrichting van die vennootschap, heeft gekregen;

–

de vennootschap naar Duits recht vervolgens met gebruikmaking van het eerste identificatienummer met een andere onderneming een overeenkomst tot oprichting van een groep van samenwerkende ondernemingen (Agrupamento Complementar de Empresas, ACE) voor de uitvoering van werken in Portugal heeft gesloten;

–

het filiaal daarop met gebruikmaking van zijn eigen belastingnummer een onderaannemingsovereenkomst met de ACE heeft gesloten waarin de wederzijdse prestaties tussen het filiaal en de ACE werden overeengekomen met de bepaling dat de ACE aan de onderaannemers de door hem gedragen lasten in de overeengekomen verhouding zou afwentelen;

–

de ACE op de debetnota's voor de afwenteling van kosten op het filiaal het identificatienummer van het filiaal heeft vermeld en btw in rekening heeft gebracht;

–

het filiaal de in de debetnota's in rekening gebrachte btw als voorbelasting heeft afgetrokken;

–

de activiteiten van de ACE (in de vorm van onderaanneming) worden gevormd door de activiteiten van het filiaal en van de andere onderneming van de ACE, waarbij deze beide ondernemingen de ACE het totaalbedrag van de door deze aan de opdrachtgever in rekening gebrachte omzet in

rekening hebben gebracht?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

37

Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of met name de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de belastingdienst van een lidstaat een vennootschap met zetel in een andere lidstaat en haar filiaal in de eerste lidstaat als twee aparte belastingplichtigen beschouwt omdat deze entiteiten elk een fiscaal identificatienummer hebben en het filiaal daarom het recht ontzegt om de btw over de debetnota’s opgesteld door een ESV waarvan de moedermaatschappij lid is, en niet haar filiaal, in aftrek te brengen.

38

Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat het hoofdgeding in essentie zijn oorsprong vindt in de conclusies die de bevoegde belastingdienst heeft verbonden aan het feit dat TGE Bonn en TGE Sucursal em Portugal andere fiscale identificatienummers hebben en dat bij de oprichting van het ESV Projesines het fiscale identificatienummer van TGE Bonn is gebruikt, terwijl voor het opmaken van de facturen voor de verdeling van de kosten van het samenwerkingsverband het fiscale identificatienummer van TGE Sucursal em Portugal is gebruikt.

39

In dat verband zij eraan herinnerd dat de belastingplichtige krachtens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gerechtigd is van het door hem verschuldigde belastingbedrag de btw die verschuldigd of voldaan is over de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht in aftrek te brengen, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. De ontvanger in het kader van die dienstverrichting moet dus een belastingplichtige in de zin van de richtlijn zijn.

40

Artikel 9 van de btw-richtlijn definieert de „belastingplichtige” als eenieder die „zelfstandig” een economische activiteit verricht. Voor een uniforme toepassing van de btw-richtlijn is van bijzonder belang dat het begrip „belastingplichtige”, dat in titel III ervan wordt omschreven, autonoom en uniform wordt uitgelegd [arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, punt 23].

41

Wanneer het gaat om een vennootschap die is gevestigd in één lidstaat en haar filiaal in een andere lidstaat, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat deze twee entiteiten voor de btw één en dezelfde belastingplichtige vormen (zie in die zin arresten van 23 maart 2006, FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, punt 37; 16 juli 2009, Commissie/Italië, C?244/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:478, punt 38, en 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais, C?388/11, EU:C:2013:541, punt 34), tenzij het bewijs wordt geleverd dat het filiaal een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Dienaangaande moet worden onderzocht of een dergelijk filiaal als autonoom kan worden beschouwd, met name doordat het het economische bedrijfsrisico draagt (arrest van 23 maart 2006, FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, punt 35).

42

In het hoofdgeding heeft TGE Bonn in Portugal een eerste fiscaal identificatienummer gekregen voor de verrichting van één transactie die bestond uit de oprichting van het ESV Projesines. TGE Bonn heeft vervolgens een tweede fiscaal identificatienummer gekregen voor de inschrijving van TGE Succursal em Portugal, dat door TGE Bonn en het filiaal in het kader van alle in Portugal uitgeoefende activiteiten is gebruikt. Het is duidelijk dat beide fiscale identificatienummers, van TGE Bonn en van TGE Succursal em Portugal, bij één en dezelfde entiteit, namelijk TGE Bonn, horen.

43

Derhalve vormen TGE Bonn en TGE Sucursal em Portugal één enkele belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn.

44

Daarnaast zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn voorzien, volgens vaste rechtspraak integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt (zie met name arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 39en aldaar aangehaalde rechtspraak; 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punt 44, en 28 juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 30).

45

Aangezien TGE Bonn en TGE Sucursal em Portugal in casu als één en dezelfde juridische entiteit dienen te worden beschouwd en bijgevolg als één enkele belastingplichtige, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan wanneer aan de materiële voorwaarden voor deze aftrek is voldaan (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

46

Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als ontvanger in het kader van de betrokken dienstverrichtingen, tot voldoening van de btw is gehouden, mag hij bijgevolg voor het recht van die belastingplichtige op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (arresten van 1 april 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punt 51, en 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 64).

47

In een situatie als die in het hoofdgeding kan de belastingdienst van een lidstaat een belastingplichtige de aftrek van de voorbelasting bijgevolg niet weigeren, enkel en alleen omdat deze belastingplichtige op het moment van de oprichting van een ESV een fiscaal identificatienummer als niet-ingezeten onderneming zonder vaste inrichting heeft gebruikt en voor de doorberekening van de lasten van deze groep het fiscale identificatienummer van het in dezelfde lidstaat gevestigde filiaal heeft gebruikt.

48

Hieraan wordt niet afgedaan door het feit dat TGE Bonn in Duitsland is gevestigd en TGE Succursal em Portugal haar vaste inrichting in Portugal is.

49

Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, krachtens artikel 44, eerste volzin, van de btw-richtlijn de plaats is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De wetgever van de Unie heeft dit als voornaamste aanknopingspunt gekozen omdat het een objectief, eenvoudig en praktisch criterium vormt dat grote rechtszekerheid biedt (arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punten 53 tot en met 55). Daarentegen is het aanknopingspunt van de vaste inrichting in artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn van secundair belang en een uitzondering op de algemene regel (arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punt 56).

50

Het is derhalve aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het kader van het hoofdgeding aan de andere voorwaarden voor het recht op aftrek van de voorbelasting, zoals vermeld in artikel 168, onder a), van de richtlijn, is voldaan.

51

Gelet op een en ander moet op de vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord dat de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de belastingdienst van een lidstaat een vennootschap met zetel in een andere lidstaat en haar filiaal in de eerste lidstaat als twee aparte belastingplichtigen beschouwt omdat deze entiteiten elk een fiscaal identificatienummer hebben en het filiaal daarom het recht ontzegt om de btw over de debetnota’s opgesteld door een ESV waarvan de moedermaatschappij lid is, en niet haar filiaal, in aftrek te brengen.

Kosten

52

Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, en het neutraliteitsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de belastingdienst van een lidstaat een vennootschap met zetel in een andere lidstaat en haar filiaal in de eerste lidstaat als twee aparte belastingplichtigen beschouwt omdat deze entiteiten elk een fiscaal identificatienummer hebben en het filiaal daarom het recht ontzegt om de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de debetnota’s opgesteld door een economisch samenwerkingsverband waarvan de moedermaatschappij lid is, en niet haar filiaal, in aftrek te brengen.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Portugees.