



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

7. august 2018\*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – fradrag for indgående afgift –  
fradragsrettens indtræden og omfang«

I sag C-16/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal)) ved afgørelse af 29. juni 2016, indgået til Domstolen den 13. januar 2017, i sagen

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

mod

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. marts 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal ved advogado A. Fernandes de Oliveira,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Rechen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. maj 2018,

afsagt følgende

\* Processprog: portugisisk.

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel forelæggelse vedrører fortolkningen af artikel 44 og 45 samt artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 167-169, 178, 179, 192a-194 og 196 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), artikel 10 og 11 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1), og neutralitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (herefter »TGE Sucursal em Portugal«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden, Portugal) (herefter »ATA«) vedrørende denne myndigheds afslag på at indrømme TGE Sucursal em Portugal ret til fradrag af den merværdiafgift (moms), der følger af viderefaktureringen af et konsortiums udgifter.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

##### *Momsdirektivet*

- 3 Momsdirektivets artikel 44 har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

- 4 Dette direktivs artikel 45 fastsætter:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

- 5 Nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra f), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning.«
- 6 Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:
- »Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 7 Dette direktivs artikel 168, litra a), bestemmer:
- »I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:
- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«
- 8 Nævnte direktivs artikel 169, litra a), har følgende ordlyd:
- »Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:
- a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat.«
- 9 Momsdirektivets artikel 178, litra a) og f), fastsætter:
- »For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:
- a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6
- [...]
- f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«
- 10 Direktivets artikel 179 bestemmer følgende:
- »Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.
- Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

11 Nævnte direktivs artikel 192a har følgende ordlyd:

»Ved anvendelsen af denne afdeling anses en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor afgiften skal betales, som en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) Vedkommende foretager en afgiftspligtig levering af varer eller tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat.
- b) Denne levering foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat.«

12 Momsdirektivets artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

13 Dette direktivs artikel 194 fastsætter:

»1. Hvis den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne bestemme, at den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

2. Medlemsstaterne fastsætter betingelserne for anvendelsen af stk. 1.«

14 Nævnte direktivs artikel 196 er affattet således:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

#### *Gennemførelsesforordning nr. 282/2011*

15 Artikel 10 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 har følgende ordlyd:

»1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44 og 45 i [momsdirektivet] forstås ved det sted, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor.

2. Når det sted, der er omhandlet i stk. 1, skal fastlægges, tages der hensyn til, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor virksomhedens ledelse mødes.

Hvis disse kriterier ikke gør det muligt at fastlægge hjemstedet for den økonomiske virksomhed med sikkerhed, er det sted, hvor vigtige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, det afgørende kriterium.

3. En postadresse alene kan ikke betragtes som hjemstedet for en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed.«

16 Nævnte gennemførelsesforordnings artikel 11 bestemmer:

»1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i [momsdirektivet] forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.

2. Med henblik på anvendelsen af følgende artikler forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer:

a) artikel 45 i [momsdirektivet]

b) fra den 1. januar 2013, artikel 56, stk. 2, andet afsnit, i [momsdirektivet]

c) indtil den 31. december 2014, artikel 58 i [momsdirektivet]

d) artikel 192a i [momsdirektivet]

3. Et momsregistreringsnummer er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at en afgiftspligtig person kan betragtes som havende et fast forretningssted.«

### ***Portugisisk ret***

17 Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (lovordning om nationalt register over juridiske personer), som godkendt ved lovdekret nr. 129/98 af 13. maj 1998 (*Diário da República* I, serie I-A, nr. 110 af 13.5.1998), regulerer registreringen af juridiske personer i det nationale register over juridiske personer.

18 I henhold til artikel 4, stk. 1, litra a) og b), i lovordning om nationalt register over juridiske personer indeholder dette register oplysninger om såvel juridiske personer efter portugisisk eller en anden stats ret, som repræsentationer for juridiske personer efter folkeretten eller en anden stats ret, der sædvanligvis udøver virksomhed i Portugal.

19 Artikel 13 i lovordning om nationalt register over juridiske personer fastsætter, at enhver juridisk person, som er registreret i dette register, tildeles et skatteregistreringsnummer, og denne artikel fastsætter de nærmere bestemmelser for tildeling af dette nummer.

20 I henhold til artikel 6, stk. 2, i lov om selskabsskat skal et konsortium (Agrupamento Complementar de Empresas (ACE)) viderefakturere realiserede overskud eller tab i et regnskabsår til dets deltagere i det omfang, det er bestemt i konsortieaftalen. Disse overskud eller tab medregnes i ACE-deltagernes skattepligtige indkomst for så vidt angår indkomstskat.

### **Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

21 TGE Gas Engineering GmbH, et tysk selskab, der er etableret i Bonn (herefter »TGE Bonn«), fik i Portugal den 3. marts 2009 tildelt skatteregistreringsnummeret 980410878 som en ikke-hjemmehørende enhed uden fast forretningssted med henblik på en enkelt handling, nærmere bestemt erhvervelse af selskabsandele.

- 22 Den 7. april 2009 blev TGE Sucursal em Portugal registreret i Portugal som en ikke-hjemmehørende enhed med fast forretningssted i form af en filial og blev tildelt skatteregistreringsnummeret 980 412 463.
- 23 TGE Bonn dannede derefter et konsortium med Somague Engenharia SA benævnt »Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE« (herefter »ACE Projesines«). Ved dannelsen af ACE Projesines anvendte TGE Bonn sit skatteregistreringsnummer og ikke TGE Sucursal em Portugals skatteregistreringsnummer. ACE Projesines fik sit eget skatteregistreringsnummer, nemlig 508 917 280.
- 24 ACE Projesines' formål var gennemførelsen af et projekt om udvidelse af en terminal for flydende naturgas i Sines i Portugal. Denne terminal tilhørte Redes Energéticas Nacionais SA, et portugisisk elselskab.
- 25 ACE'er er underlagt en særlig ordning i Portugal. I henhold til artikel 6, stk. 2, i lov om selskabsskat skal et ACE viderefakturere realiserede overskud eller tab i et regnskabsår til dets deltagere i det omfang, det er bestemt i konsortieaftalen. Disse overskud eller tab medregnes i ACE-medlemmernes skattepligtige indkomst for så vidt angår indkomstskat.
- 26 I konsortieaftalen for ACE Projesines var det fastsat, at Somague Engenharias skulle bidrage til 85% af udgifterne, og at TGE Bonn skulle bidrage til 15%. I konsortieaftalen og i ACE Projesines' forretningsorden var det i øvrigt fastsat, at TGE Bonn skulle påtage sig 64,29%, og Somague Engenharia 35,71% af ACE Projesines' forpligtelser og passiver.
- 27 Den 4. maj 2009 indgik TGE Sucursal em Portugal en underentreprisefortale med ACE Projesines. Underentreprisefortalen fastsatte levering af gensidige ydelser mellem TGE Sucursal em Portugal og ACE Projesines, idet sidstnævnte skulle viderefakturere sine omkostninger til TGE Sucursal em Portugal.
- 28 ACE Projesines sendte alle fakturaer hidrørende fra underentreprisefortalen med TGE Sucursal em Portugal og alle fakturaer hidrørende fra Somague Engenharia til Redes Energéticas Nacionais i dennes egenskab af byherre under overholdelse af det almindelige back to back-princip, der var fastsat i underentreprisefortalen med TGE Sucursal em Portugal (*Full back-to-back general principle*).
- 29 Med henblik på dækning af sine omkostninger og viderefaktureringen anvendte ACE Projesines TGE Sucursal em Portugals skatteregistreringsnummer og ikke TGE Bonns skatteregistreringsnummer. ACE Projesines anførte således på de debetnotaer, som konsortiet udstedte til TGE Sucursal em Portugal, den sidstnævntes skatteregistreringsnummer og fakturerede moms på dette grundlag. ACE Projesines angav 64,29% af sine omkostninger til TGE Sucursal em Portugal.
- 30 TGE Sucursal em Portugal fradrog dernæst den moms, der var betalt på disse debetnotaer, som ACE Projesines havde udstedt.
- 31 I forbindelse med en skatte- og afgiftskontrol af TGE Sucursal em Portugal for regnskabsårene 2009-2011 udarbejdede ATA en rapport, hvori denne myndighed præciserede, at TGE Sucursal em Portugal og TGE Bonn var to forskellige enheder, der havde hver deres forskellige skatteregistreringsnummer. Eftersom TGE Sucursal em Portugal ikke var oprindelig deltager i ACE Projesines, kunne ACE Projesines ifølge ATA ikke overføre sine omkostninger til TGE Sucursal em Portugal, og TGE Sucursal em Portugal kunne som følge heraf ikke fradrage den pågældende moms for disse omkostninger.
- 32 ATA pålagde derfor TGE Sucursal em Portugal at tilbagebetale beløbene svarende til den moms, som uberettiget var blevet fradraget. TGE Sucursal em Portugal har indbragt sagen for Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) med påstand om annullation af afgørelsen fra ATA om tilbagebetaling.



- 33 ATA har for den forelæggende ret gjort gældende, at TGE Sucursal em Portugal er et fast forretningssted, som er et andet skattesubjekt – og med en anden skatteevne – end TGE Bonn. Idet det alene var TGE Bonn, som var en del af ACE Projesines, havde TGE Sucursal em Portugal ikke ret til at afholde ACE Projesines' omkostninger og fradrage momsens vedrørende disse omkostninger. Den omstændighed, at fakturaerne fra ACE Projesines anvender den fordelingsats, der er fastsat i konsortiesaftalen for dette ACE, er i denne henseende uden betydning.
- 34 Ifølge ATA er de to enheder forskellige skattesubjekter og således to særskilte enheder med hensyn til moms. Hvis TGE Bonn havde villet overføre ACE Projesines' resultater til TGE Sucursal em Portugal som ikke-hjemmehørende enhed med fast forretningssted, kunne og burde dette selskab have anvendt dette selskabs skatteregistreringsnummer ved dannelsen af ACE Projesines.
- 35 ATA er i øvrigt af den opfattelse, at der ikke er en umiddelbar og direkte sammenhæng mellem de debetnotaer, der afholdes af TGE Sucursal em Portugal, og sidstnævntes aktive transaktioner. Der er således ikke ret til fradrag af moms.
- 36 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 44, 45, artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 167[-]169, 178, 179, [192a-194] og 196 i momsdirektivet [...], artikel 10 og 11 i gennemførelsesforordning [...] nr. 282/2011 og neutralitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for, at de portugisiske afgiftsmyndigheder afviser retten til momsfradrag for et tysk selskabs filial i et tilfælde, hvor

- det tyske selskab fik tildelt et skatteregistreringsnummer i Portugal med henblik på en enkelt handling, nærmere bestemt »erhvervelse af [selskabsandele]«, for en udenlandsk enhed uden fast [forretningssted]
- dette tyske selskabs filial senere blev registreret i Portugal, idet det fik tildelt sit eget [skatteregistreringsnummer] som dette selskabs faste [forretningssted]
- [...] det tyske selskab ved at anvende det første [registrerings]nummer [derefter] indgik en aftale med en anden virksomhed om oprettelse af [et konsortium] med henblik på at gennemføre en bygge- og anlægskontrakt i Portugal
- [...] filialen ved at benytte sit eget [skatteregistreringsnummer] [derefter] indgik en aftale om underleverance med [konsortiet], hvorved de aftalte de gensidige ydelser mellem filialen og [konsortiet], og at den sidstnævnte i de aftalte andele skulle fakturere subkontrahenterne for de udgifter, den afholdt
- [konsortiet] på de debetnotaer, som [dette] udstedte for at debitere filialen udgifterne, anførte den sidstnævntes [skatteregistreringsnummer] og fakturerede momsens på dette grundlag
- filialen fradrog den moms, der var betalt på disse debetnotaer
- [konsortiets] operationer består (i form af underentreprise) af de operationer, som filialen og den anden virksomhed, der er en del af [konsortiet], udfører, idet disse havde faktureret [konsortiet] for alle de indtægter, som [konsortiet] havde faktureret bygherren for?»

## Om det præjudicielle spørgsmål

- 37 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bl.a. momsdirektivets artikel 167 og 168 samt neutralitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed anser et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og den filial, som dette selskab besidder i den førstnævnte af disse stater, for at udgøre to særskilte afgiftspligtige personer med den begrundelse, at disse enheder hver har et skatteregistreringsnummer, og af denne grund giver filialen afslag på at fradrage momsen på de debetnotaer, der er udstedt af et konsortium (ACE), som nævnte selskab – men ikke dets filial – er deltager i.
- 38 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at tvisten i hovedsagen i det væsentlige udspringer af konklusionerne fra den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed vedrørende den omstændighed, at TGE Bonn og TGE Sucursal em Portugal har forskellige skatteregistreringsnumre, og det forhold, at det ved dannelsen af ACE Projesines var TGE Bonns skatteregistreringsnummer, der blev anvendt, mens konsortiet ved udstedelse af fakturaer vedrørende fordelingen af konsortiets omkostninger anvendte TGE Sucursal em Portugals skatteregistreringsnummer.
- 39 I denne henseende bemærkes for det første, at i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), har den afgiftspligtige person, i det omfang varer eller ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for disse varer eller ydelser, hvis de leveres af en anden afgiftspligtig person. Modtageren af tjenesteydelsen skal derfor være en afgiftspligtig person i direktivets forstand.
- 40 Momsdirektivets artikel 9 definerer en »afgiftspligtig person« som enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed. Det er for en ensartet anvendelse af momsdirektivet vigtigt, at begrebet »afgiftspligtig person«, der er defineret i direktivets afsnit III, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 23).
- 41 Hvad angår et selskab, der er etableret i en medlemsstat, og dets filial, der er beliggende i en anden medlemsstat, fremgår det imidlertid af Domstolens praksis, at disse to enheder udgør et og samme momssubjekt (jf. i denne retning dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 37, af 16.7.2009, Kommissionen mod Italien, C-244/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:478, præmis 38, og af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 34), medmindre det godtgøres, at filialen udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne forbindelse skal det undersøges, om en sådan filial kan anses for at være en selvstændig enhed, bl.a. under hensyn til, om den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 35).
- 42 I hovedsagen har TGE Bonn i Portugal fået tildelt et første skatteregistreringsnummer med henblik på gennemførelsen af en enkeltstående handling bestående i dannelsen af ACE Projesines. TGE Bonn fik derefter tildelt et andet skatteregistreringsnummer til registreringen af TGE Succursal em Portugal, som blev anvendt i forbindelse med al virksomhed, som TGE Bonn og nævnte filial udøvede i Portugal. Det står klart, at de to skatteregistreringsnumre tilhørende TGE Bonn og TGE Succursal em Portugal kan tilskrives én og samme enhed, nemlig TGE Bonn.
- 43 Det følger heraf, at TGE Bonn og TGE Sucursal em Portugal udgør én enkelt afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand.



- 44 Det skal for det andet bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167 og 168 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. bl.a. dom af 8.5.2008, *Ecotrade*, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis, af 12.7.2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 44, og af 28.7.2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 30).
- 45 Idet TGE Bonn og TGE Sucursal em Portugal i den foreliggende sag skal anses for at udgøre en og samme retlige enhed, og følgelig én enkelt afgiftspligtig person, følger det af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes fradrag for den indgående moms, hvis de materielle betingelser for dette fradrag er opfyldt (jf. analogt dom af 27.9.2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31).
- 46 Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person som aftager af den omhandlede tjenesteydelse er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (dom af 1.4.2004, *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 51, og af 8.5.2008, *Ecotrade*, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 64).
- 47 Det følger heraf, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede kan en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed ikke nægte en afgiftspligtig person fradrag for den indgående moms alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person anvender et skatteregistreringsnummer som en ikke-hjemmehørende enhed uden fast forretningssted på tidspunktet for dannelsen af et konsortium (ACE) og har anvendt et skatteregistreringsnummer tilhørende dets filial, der er hjemmehørende i samme stat, til viderefakturering af dette konsortiums udgifter.
- 48 Denne konklusion ændres ikke af, at TGE Bonn er etableret i Tyskland, og at TGE Succursal em Portugal har sit faste forretningssted i Portugal.
- 49 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til momsdirektivets artikel 44, første punkt, forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. EU-lovgiver har givet dette tilknytningsmoment forrang, da det udgør et objektive, simpelt og praktisk kriterium, der yder en høj grad af retssikkerhed (dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 53-55). Derimod er den i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, fastsatte tilknytning til den afgiftspligtige persons faste forretningssted sekundær og udgør en undtagelsesbestemmelse til den almindelige regel (dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 56).
- 50 Det tilkommer således den forelæggende ret i forbindelse med tvisten i hovedsagen at vurdere, om de øvrige betingelser for retten til fradrag af indgående moms, som opregnet i momsdirektivets artikel 168, litra a), er opfyldt.
- 51 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167 og 168 samt neutralitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed anser et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og den filial, som dette selskab besidder i den førstnævnte af disse stater, for at udgøre to særskilte afgiftspligtige personer med den begrundelse, at disse enheder hver har et skatteregistreringsnummer, og af denne grund giver filialen afslag på at fradrage momsen på de debetnotaer, der er udstedt af et konsortium (ACE), som nævnte selskab – men ikke dets filial – er deltager i.

## Sagsomkostninger

- 52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

**Artikel 167 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, samt neutralitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed anser et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og den filial, som dette selskab besidder i den førstnævnte af disse stater, for at udgøre to særskilte afgiftspligtige personer med den begrundelse, at disse enheder hver har et skatteregistreringsnummer, og af denne grund giver filialen afslag på at fradrage merværdiafgiften (moms) på de debetnotaer, der er udstedt af et konsortium (ACE), som nævnte selskab – men ikke dets filial – er deltager i.**

Underskrifter