



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 3 mei 2018¹

Zaak C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal
tegen
Autoridade Tributária e Aduaneira

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken, centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Wetgeving inzake btw – Aftrek van voorbelasting – Begrip ‚dienst‘ – Afwenteling van de algemene kosten van de economische activiteiten van een vennootschap op de aandeelhouders”

I. Inleiding

1. Het is een bekend verschijnsel dat verrichtingen over en weer tussen een vennootschap en haar aandeelhouders niet alleen kunnen plaatsvinden in het kader van de vennootschapsovereenkomst, maar ook op grondslag van een hiervan losstaande rechtsverhouding.
2. Over de gevolgen van dit verschijnsel voor het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde heeft het Hof zich reeds enkele keren gebogen.²
3. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing stelt het Hof in de gelegenheid om na te gaan welke gevolgen het heeft voor het recht op aftrek van voorbelasting wanneer een ondernemingsgroep zijn algemene kosten op zijn groepsleden afwentelt.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader van de onderhavige zaak wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde³ (hierna: „btw-richtlijn”). Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

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

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Arresten van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), en 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

³ PB 2006, L 347, blz. 1.

5. Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„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;

[...]”

6. Artikel 44, eerste volzin, van de btw-richtlijn in de vanaf 1 januari 2010 geldende versie, bepaalt dat de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Wordt de dienst evenwel verricht voor de vaste inrichting van de belastingplichtige, dan geldt, krachtens artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn, als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.

7. Uitvoeringsvoorschriften met betrekking tot deze bepaling zijn te vinden in de vanaf 1 juli 2011 geldende uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.⁴ Artikel 10 ervan geeft een omschrijving van het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening en in artikel 11 ervan wordt het begrip vaste inrichting gedefinieerd.

B. Nationaal recht

8. De voorschriften van de aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn zijn door de Portugese wetgever in nationaal recht omgezet.

9. Het Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (wet inzake het nationaal register van rechtspersonen; hierna: „RNPC-wet”) regelt de inschrijving van rechtspersonen in het Registo Nacional de Pessoas Coletivas (nationaal register van rechtspersonen; hierna: „RNPC”).

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

11. Artikel 13 van de RNPC-wet bepaalt dat elke in het RNPC ingeschreven rechtspersoon een Número de Identificação de Pessoa Coletiva (identificatienummer voor rechtspersonen; hierna: „NIPC”) krijgt en regelt de modaliteiten van de toewijzing ervan.

III. Feiten en hoofdgeding

12. TGE Gas Engineering GmbH (hierna: „TGE Bonn”) is een vennootschap naar Duits recht die in Bonn (Duitsland) haar zetel heeft. Op 3 maart 2009 werd aan haar in Portugal als niet-ingezeten onderneming zonder vaste inrichting NIPC 980 410 878 toegewezen voor de verrichting van één transactie (de verwerving van vennootschapsaandelen).

⁴ PB 2011, L 77, blz. 1.

13. Verzoekster in het hoofdgeding is het Portugese filiaal van TGE Bonn, te weten TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (hierna: „TGE Portugal”). Op 7 april 2009 werd aan haar als niet-ingezeten onderneming met een vaste inrichting in Portugal NIPC 980 412 463 toegewezen.

14. TGE Bonn heeft op 17 april 2009 samen met Somague Engenharia SA (hierna: „Somague”) een groep van samenwerkende ondernemingen (Agrupamento Complementar de Empresas; hierna: „ACE”), genaamd „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (hierna: „ondernemingsgroep”), opgericht.

15. De vennootschapsovereenkomst legt de deelnemingen van de vennoten aan de ondernemingsgroep voor Somague en TGE Bonn vast op respectievelijk 85 % en 15 %. In afwijking hiervan bepaalt een interne overeenkomst van de ondernemingsgroep dat TGE Bonn en Somague voor respectievelijk 64,29 % en 35,71 % deelnemen in de resultaten en kosten van de ondernemingsgroep.

16. Bij de oprichting van de ondernemingsgroep heeft TGE Bonn de haar als niet-ingezeten vennootschap zonder vaste inrichting toegewezen NIPC 980 410 878 gebruikt en niet de aan TGE Portugal toegewezen NIPC.

17. De ondernemingsgroep zelf is contractpartner van de Redes Engéticas Nacionais (hierna: „REN”), een Portugese elektriciteitsmaatschappij, en voert voor deze maatschappij het project voor de uitbreiding van de terminal voor vloeibaar aardgas te Sines (Portugal) uit.

18. De ondernemingsgroep heeft op 4 mei 2009 met TGE Portugal een onderaannemingsovereenkomst gesloten. Een soortgelijke overeenkomst was ook met Somague gesloten.

19. Op de grondslag van deze overeenkomsten hebben TGE Portugal en Somague als onderaannemers van de ondernemingsgroep diensten en leveringen verricht. Overeenkomstig de regeling in de onderaannemingsovereenkomst tussen de ondernemingsgroep en TGE Portugal („full back-to-back general principle”) bracht de ondernemingsgroep al deze en de overige leveringen, welke TGE Portugal voor hem verrichtte, aan REN als hoofdaannemer in rekening.

20. De ondernemingsgroep bracht de kosten van zijn eigen economische activiteiten aan TGE Portugal ten belope van 64,29 % in rekening met gebruikmaking van de NIPC die aan TGE Portugal was toegewezen. Somague bracht 35,71 % van de kosten aan de ondernemingsgroep in rekening. De facturering had enkel tot doel de kosten van de ondernemingsgroep op zijn vennoten af te wentelen. Dienovereenkomstig werden de kosten in lijn met de interne overeenkomst van de vennoten inzake de betalingsverplichtingen van de ondernemingsgroep opgedeeld. Desalniettemin vermeldde de ondernemingsgroep op de facturen de btw en droeg zij deze af aan de Portugese belastingautoriteiten die hiertegen nooit bezwaar hebben gemaakt.

21. TGE Portugal beriep zich vervolgens met betrekking tot de op deze facturen vermelde btw op het recht op aftrek van voorbelasting.

22. In het kader van een belastingcontrole bij TGE Portugal voor de belastingjaren 2009, 2010 en 2011 door de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens; hierna: „ATA”) werd een inspectieverslag opgesteld. Hierin heeft de ATA vastgesteld dat TGE Portugal en TGE Bonn op grond van de verschillende NIPC's als aparte rechtssubjecten dienden te worden behandeld. Aangezien TGE Bonn vennoot van de ondernemingsgroep is, maar TGE Portugal niet, heeft de ondernemingsgroep op ontoelaatbare wijze zijn kosten aan TGE Portugal in rekening gebracht. De aftrek van voorbelasting door TGE Portugal is, wat die kosten betreft, ontoelaatbaar.

23. Op de grondslag van deze vaststellingen heeft de ATA jegens TGE Portugal btw-aanslagen vastgesteld en compensatoire interesten gevorderd. Op 28 maart 2014 heeft TGE Portugal met betrekking tot de belastingjaren 2010 en 2011 hiertegen bezwaar aangetekend. Dit bezwaarschrift is door de ATA afgewezen.

24. Op 19 september 2014 heeft TGE Portugal administratief beroep ingesteld tegen de afwijzing van haar bezwaarschrift. Dat beroep is verworpen bij een besluit dat haar op 25 september 2015 is betekend.

25. Op 22 december 2015 heeft TGE Portugal dienaangaande een verzoek om arbitrage ingediend bij de verwijzende rechterlijke instantie.

IV. Prejudicieel verzoek en procedure bij het Hof

26. Bij arbitrale beslissing van 29 juni 2016, ingekomen ter griffie van het Hof op 16 januari 2017, verzoekt de Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken, Portugal) het Hof krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„Moeten de artikelen 44, 45, 132, lid 1, onder f), 167, 168, 169, 178, 179, 192 bis, 193, 194 en 196 van de btw-richtlijn (richtlijn 2006/112), de artikelen 10 en 11 van uitvoeringsverordening (EU) 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?”

27. In antwoord op een verzoek van het Hof om inlichtingen heeft de verwijzende rechter – evenals verzoekster in het hoofdgeding – aanvullend uiteengezet dat de facturen van de ondernemingsgroep enkel ertoe dienden de algemene kosten van zijn economische activiteiten op de vennoten af te wentelen.

28. In de procedure bij het Hof hebben TGE Portugal, de Portugese Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze partijen waren tevens vertegenwoordigd ter terechtzitting van 19 maart 2018.

V. Beoordeling

A. Verwijzingsbevoegdheid van de verwijzende rechter

29. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, dient de Tribunal Arbitral Tributário als een rechterlijke instantie van een van de lidstaten in de zin van artikel 267 VWEU te worden beschouwd en is deze rechterlijke instantie dus bevoegd om een prejudicieel verzoek aan het Hof te richten.⁵

B. Uitlegging van de prejudiciële vraag

30. In zijn vraag wijst de verwijzende rechter op de verschillende NIPC's die aan TGE Bonn en TGE Portugal zijn toegewezen en die in samenhang met de ondernemingsgroep zijn gebruikt, te weten de NIPC van TGE Bonn bij de afsluiting van de overeenkomst tot oprichting van de ondernemingsgroep alsmede de NIPC van TGE Portugal bij het aangaan van de onderaannemingsovereenkomst met de ondernemingsgroep.

31. In essentie gaat het bij de vraag van de verwijzende rechter erom of TGE Bonn dan wel TGE Portugal een recht op aftrek van voorbelasting heeft, wanneer de ondernemingsgroep zijn algemene kosten aan TGE Portugal met vermelding van de btw in rekening brengt. In zoverre wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting in een situatie als de onderhavige vervuld zijn.

C. Recht op aftrek van voorbelasting

32. De voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting worden in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn vermeld: tot aftrek van verschuldigde of betaalde voorbelasting is gerechtigd wie zelf belastingplichtig is en van een andere belastingplichtige een goederenlevering of dienst heeft verkregen die hij voor zijn eigen economische activiteiten gebruikt.

33. Het staat vast dat in het onderhavige geval door de ondernemingsgroep de btw is afgedragen die zij TGE Portugal had berekend. Ook staat buiten kijf dat de ondernemingsgroep in beginsel belastingplichtig in de zin van de btw-richtlijn is.

34. Wat evenwel moet worden nagegaan, is of TGE Portugal ontvanger is van een dienstverrichting waar de betaling van de kosten tegenover staat.

⁵ Arrest van 12 juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punten 23-34).

1. Belastingplichtige als ontvanger van de dienstverrichting

35. Krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn heeft enkel een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting. De ontvanger van de dienstverrichting moet daarom een belastingplichtige in de zin van de richtlijn zijn.

36. Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht.

37. Wat de verhouding van een moedermaatschappij tot haar filiaal in een andere lidstaat betreft heeft het Hof reeds geoordeeld dat het filiaal niet zelfstandig een economische activiteit verricht, omdat zij niet zelf het risico van haar economische activiteiten draagt, met name omdat zij niet over een dotatiekapitaal beschikt.⁶ Veeleer wordt het economische risico gedragen door de moedermaatschappij waartoe het filiaal behoort.

38. Het begrip belastingplichtige moet weliswaar autonoom en uniform worden uitgelegd⁷, zodat het niet alleen natuurlijke en rechtspersonen maar ook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid⁸ omvat, doch bij een moedermaatschappij en haar filiaal in een andere lidstaat gaat het om een en dezelfde juridische eenheid, waarbinnen geen sprake is van twee zelfstandige belastingplichtigen.⁹

39. Volgens dit criterium vormen TGE Bonn en TGE Portugal *één* belastingplichtige (hierna: „TGE”) in de zin van de btw-richtlijn.

40. Hieraan wordt niet afgedaan door het feit dat TGE Bonn en TGE Portugal elk een andere NIPC hebben en dat bij de oprichting van de ondernemingsgroep de NIPC van TGE Bonn, maar voor de facturering ten behoeve van de kostenverdeling, de NIPC van TGE Portugal is gebruikt.

2. Bestaan van een dienstverrichting

41. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn schrijft voor dat een prestatie (levering van goederen in de zin van artikel 14 of dienstverrichting in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn) is verricht voor de belastingplichtige die recht op aftrek van voorbelasting heeft.

42. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof is een prestatie enkel belastbaar wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de verrichter van de prestatie ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende prestatie.¹⁰

43. Dienovereenkomstig bestaat de belastinggrondslag voor een dienstverrichting in al hetgeen als tegenprestatie voor de verrichte dienst wordt ontvangen en is een dienstverrichting bijgevolg enkel belastbaar wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie.¹¹

6 Arresten van 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punten 33-37), en 17 september 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 25 en 26).

7 Arrest van 17 september 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 23).

8 Arrest van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 8).

9 Conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punt 38).

10 Arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14); 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39); 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34), en 17 september 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 24).

11 Arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 13), en 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39).

44. In het onderhavige geval zou de ondernemingsgroep dus een concrete dienst voor TGE moeten hebben verricht. Enkel in dat geval zouden de door de ondernemingsgroep aan TGE in rekening gebrachte en door TGE betaalde bedragen de tegenprestatie zijn voor een dienst waarover daadwerkelijk btw verschuldigd is.

45. Zoals echter de verwijzende rechter en verzoekster in het hoofdgeding in hun antwoorden op het verzoek van het Hof om inlichtingen uiteenzetten, gaat het bij de respectieve bedragen om de algemene kosten van de economische activiteiten van de ondernemingsgroep. De facturen hadden enkel tot doel deze kosten op TGE als vennoot af te wentelen. De bedragen werden aan TGE betaald zonder dat hier een levering of dienst van de ondernemingsgroep tegenover stond en hadden dus niet het karakter van een tegenprestatie.

46. Bijgevolg moet ervan worden uitgegaan dat in het onderhavige geval geen concrete diensten aan de belastingplichtige zijn geleverd. In plaats daarvan gaat het bij de aan TGE in rekening gebrachte en door haar betaalde bedragen om de afwenteling van de algemene kosten van de ondernemingsgroep op zijn vennoten op grond van hun verplichting tot winst- en verliesdeling, maar niet om de tegenprestatie van een concrete activiteit.

47. Deze slotsom vindt steun in het arrest van het Hof in de zaak *Cibo Participations*. Hierin heeft het Hof geoordeeld dat de toekenning van dividenden geen tegenprestatie voor een dienstverrichting vormt, maar enkel voortvloeit uit de loutere eigendom van het aandeel en dus uit de deelneming in een vennootschap. In het bijzonder veronderstelt de toekenning van dividenden normaliter het bestaan van uit te keren winsten en is zij dus afhankelijk van het resultaat van het boekjaar van de vennootschap.¹² In het onderhavige geval worden weliswaar geen dividenden, en dus geen deelnemingen in de winst, door de ondernemingsgroep aan de vennoten uitgekeerd, maar betalen laatstgenoemden daarentegen een bedrag aan de ondernemingsgroep. Zoals de belastingautoriteit in het hoofdgeding reeds uiteen heeft gezet, gaat het evenwel om de algemene kosten van de economische activiteiten van de ondernemingsgroep. Deze kostenovername vormt op de keper beschouwd het spiegelbeeld van de toekenning van dividenden in de zaak *Cibo Participations*: de hoogte van het door de ondernemingsgroep in rekening gebrachte bedrag hangt af van zijn resultaat, evenals de hoogte van de toekenning van dividenden afhangt van het resultaat van de vennootschappen waarin *Cibo Participations* deelnam. Een vennoot heeft op grond van zijn deelneming niet alleen recht op deelneming in de winst, maar is in het onderhavige geval ook verplicht om de ontstane kosten te betalen. Terwijl het in de zaak *Cibo Participations* ging om de deelneming in de winst, gaat het in de onderhavige zaak om de betaling van de ontstane kosten. In beide gevallen vloeien de verrichte betalingen voort uit de deelneming in de vennootschap en vormen zij dus geen tegenprestatie voor een dienstverrichting.

48. Het ontbreken van een tegenprestatie onderscheidt het onderhavige geval van de situatie die ten grondslag lag aan de zaak *Heerma*. In die zaak had een maat in een civielrechtelijke maatschap een onroerende zaak verpacht aan de maatschap, waarvoor de maatschap hem pacht betaalde die losstond van zijn deelneming in de winst en het verlies van de maatschap. Het Hof heeft in die zaak geoordeeld dat de verpachting van de onroerende zaak een btw-plichtige handeling was omdat hier een concrete tegenprestatie tegenover stond.¹³

49. Tot slot kan de onderhavige situatie ook niet worden vergeleken met de contributie die door een lid van een vereniging wordt betaald. Het Hof heeft in de zaak *Kennemer Golf* weliswaar geoordeeld dat de contributie de belastinggrondslag voor de btw vormt wanneer deze de tegenprestatie is voor de mogelijkheid om gebruik te maken van de faciliteiten van de vereniging.¹⁴ Om te beginnen vloeit de

¹² Arrest van 27 september 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, punten 42 en 43); bedoeld is hiermee de afhankelijkheid van de dividenduitkering van het economische resultaat van de vennootschap.

¹³ Arrest van 27 januari 2000, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, punten 13 en 19).

¹⁴ Arrest van 21 maart 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 40).

verplichting om contributie te betalen namelijk niet rechtstreeks voort uit de winst of het verlies van de vereniging, maar berust zij op de bevoegdheid van de vereniging om statuten vast te stellen. Bovendien hield de contributie in die zaak verband met een *concreet* recht om gebruik te maken van de sportfaciliteiten van de vereniging. In het onderhavige geval hangt de hoogte van de aan TGE in rekening gebrachte en door haar betaalde bedragen echter *uitsluitend* af van het economische resultaat van de ondernemingsgroep. Voorts biedt de ondernemingsgroep TGE niet de mogelijkheid om gebruik te maken van zijn faciliteiten, waarvoor een vergoeding wordt berekend. Veeleer vloeit het in rekening gebrachte bedrag voort uit het feit dat TGE vennoot is en uit dien hoofde gehouden is tot winst- en verliesdeling.

50. Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, is geen sprake van een dienstverrichtingscommissie in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn. Voorwerp van het hoofdgeding is enkel de facturering van de kosten die bij de ondernemingsgroep zijn ontstaan ter zake van diensten en leveringen van derden. Deze prestaties van derden zijn evenwel *voor de ondernemingsgroep zelf* verricht. Zij dienden de economische activiteiten van de ondernemingsgroep en zijn niet doorgegeven aan zijn vennoten. Zoals de verwijzende rechter immers duidelijk heeft uiteengezet ontbreekt wat dit betreft een prestatie van de ondernemingsgroep jegens zijn vennoten. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 28 van de btw-richtlijn („[w]anneer [...] een dienst wordt verricht”).

51. Het neutraliteitsbeginsel leidt niet tot een andere uitkomst.

52. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof is het recht op aftrek van voorbelasting een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel en heeft dit tot doel de ondernemer geheel te bevrijden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.¹⁵

53. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve de neutraliteit van de fiscale druk op het geheel van alle economische activiteiten. Voorwaarde hiervoor is evenwel dat die activiteiten in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen.¹⁶

54. Aangezien echter, gelet op het voorgaande, van meet af aan geen sprake is van een dienstverrichting in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn, is de ondernemingsgroep geen btw verschuldigd voor de „doorberekening” van de algemene kosten van zijn economische activiteiten die deze groep op zijn vennoten heeft afgewenteld. De btw werd dus ten onrechte afgedragen. Aangezien deze belasting uit Unierechtelijk oogpunt niet verschuldigd was, is er geen ruimte voor de toepassing van het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel schrijft in het onderhavige geval juist niet voor om TGE van de btw over de aan de ondernemingsgroep betaalde bedragen te bevrijden, wanneer de belasting Unierechtelijk in eerste instantie helemaal niet verschuldigd was.

55. Bijgevolg moet worden geconstateerd dat de ondernemingsgroep geen dienst voor TGE verricht op grond waarvan TGE recht zou hebben op de aftrek van de voorbelasting.

3. Plaats van de dienstverrichting

56. De verwijzende rechter verzoekt het Hof tevens om uitlegging van de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn, die de plaats van de dienstverrichting bepalen.

¹⁵ Arresten van 27 september 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 27); 12 september 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punten 26 en 27), en 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 37-39).

¹⁶ Arrest van 27 september 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 27); 12 september 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 27), en 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 39).

57. Ingevolge artikel 44, eerste volzin, van de btw-richtlijn is de plaats van de dienst, verricht voor een belastingplichtige, de plaats waar de *afnemer van de dienstverrichting* de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.¹⁷ De wetgever van de Unie heeft deze als voornaamste aanknopingspunt gekozen omdat het een objectief, eenvoudig en praktisch criterium vormt dat een grote rechtszekerheid biedt.¹⁸

58. 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.¹⁹

59. Ook al heeft het Hof in de zaak *Welmory* de verhouding tussen de twee aanknopingspunten verduidelijkt, het gaat uiteraard zowel ingevolge artikel 44, eerste volzin, als artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn om de afname van een dienstverrichting door de belastingplichtige.

60. Zoals hiervoor is geconstateerd ontbreekt evenwel in het onderhavige geval een dienstverrichting. Bij gebreke van een dienstverrichting is het daarom niet mogelijk de plaats daarvan te bepalen.

61. Bijgevolg kan de vraag van de verwijzende rechter in zoverre niet worden beantwoord.

VI. Conclusie

62. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage) Portugal] te beantwoorden als volgt:

„Artikel 168 van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat bij gebreke van een btw-plichtige levering of dienstverrichting geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, wanneer een Agrupamento Complementar de Empresas (groep van samenwerkende ondernemingen) de algemene kosten van zijn economische activiteiten afwentelt op een vennootschap naar buitenlands recht die vennoot is, ook wanneer voor dit bedrag ten onrechte btw is afgedragen en dit bedrag aan het binnenlandse filiaal van de vennoot in rekening is gebracht.”

¹⁷ Zie arrest van 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 39).

¹⁸ Arrest van 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punten 53-55).

¹⁹ Arrest van 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 56).