Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 3. maj 2018 [1]

Sag C-16/17

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário – Centro de Arbitragem Administrativa – (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – merværdiafgiftslovgivning – fradrag af indgående afgift – begrebet tjenesteydelse – fordeling af et selskabs generalomkostninger til den økonomiske virksomhed blandt selskabsdeltagerne«

I. Indledning

1. Det er et kendt fænomen, at der kan udveksles ydelser mellem et selskab og dets selskabsdeltagere, ikke kun inden for rammerne af selskabsforholdet, men også på grundlag af et heraf uafhængigt, selvstændigt retsforhold.

2. Domstolen har allerede flere gange behandlet konsekvenserne af dette fænomen for momsordningen [2].

3. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse giver Domstolen mulighed for at præcisere konsekvenserne for retten til at fradrage indgående afgift, når en sammenslutning af virksomheder fordeler sine generalomkostninger blandt sine medlemmer.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Sagens EU-retlige ramme udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [3] (herefter »momsdirektivet«). Direktivets artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), og af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

3 – EUT 2006, L 347, s. 1.

5. Momsdirektivs artikel 168 fastsætter:

»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

[…]«

6. Momsdirektivets artikel 44, første punktum, i den fra den 1. januar 2010 gældende affattelse fastsætter, at ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser derimod leveres til den afgiftspligtige persons faste forretningssted, forstås i henhold til momsdirektivets artikel 44, andet punktum, ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende.

7. Gennemførelsesbestemmelser til denne bestemmelse findes i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [4], der har været gældende siden den 1. juli 2011. Denne indeholder i artikel 10 en nærmere definition af begrebet hjemstedet for den økonomiske virksomhed, og i artikel 11 af begrebet fast forretningssted.

B. National ret

8. Den portugisiske lovgiver har gennemført reglerne i de anførte bestemmelser i momsdirektivet i portugisisk ret.

9. Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (lov om register over juridiske personer, herefter »RNPC-loven«) regulerer registreringen af juridiske personer i Registo Nacional de Pessoas Coletivas (register over juridiske personer, herefter »RNPC«).

10. I henhold til RNPC-lovens artikel 4, stk. 1, litra a) og b), indeholder dette register oplysninger om såvel juridiske personer efter portugisisk eller udenlandsk ret som repræsentationer for juridiske personer efter folkeretten eller udenlandsk ret, der sædvanligvis opererer i Portugal.

11. RNPC-lovens artikel 13 fastsætter, at enhver juridisk person, som er registreret i RNPC, tildeles et Número de Identificação de Pessoa Coletiva (identifikationsnummer for juridiske personer, herefter »NIPC«), og regulerer detaljerne omkring tildelingen heraf.

III. De faktiske omstændigheder og hovedsagen

12. TGE Gas Engineering GmbH (herefter »TGE Bonn«) er et tysk selskab med hjemsted i Bonn. Den 3. marts 2009 blev selskabet, i egenskab af udenlandsk virksomhed uden fast forretningssted, i Portugal tildelt NIPC 980 410 878 med henblik på gennemførelse af en enkelt handling (erhvervelse af selskabsandele).

4 – EUT 2011, L 77, s. 1.

13. Sagsøgeren i hovedsagen er den portugisiske filial af TGE Bonn med navnet »TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal« (herefter »TGE Portugal«). Den 7. april 2009 blev dette selskab i egenskab af udenlandsk virksomhed med fast forretningssted i Portugal tildelt NIPC 980 412 463.

14. TGE Bonn dannede den 17. april 2009 et konsortium (Agrupamento Complementar de Empresas) med Somague Engenharia SA (herefter »Somague«), som blev benævnt »Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE« (herefter »konsortiet«).

15. I selskabsvedtægterne fastsættes selskabsdeltagernes bidrag til konsortiet til 85% for Somague og 15% for TGE Bonn. Som en undtagelse herfra fastsættes det i en intern aftale i konsortiet, at TGE Bonn bærer 64,29% og Somague 35,71% af konsortiets resultat og udgifter.

16. Ved dannelsen af konsortiet anvendte TGE Bonn NIPC 980 410 878, som var blevet tildelt selskabet i egenskab af udenlandsk virksomhed uden fast forretningssted, ikke det NIPC, som var blevet tildelt TGE Portugal.

17. Konsortiet selv er aftalepartner for Redes Engéticas Nacionais (herefter »REN«), et portugisisk elselskab, og udfører på sidstnævntes vegne projektet med at udvide terminalen i Sines, som er en terminal for flydende naturgas.

18. Konsortiet indgik den 4. maj 2009 en underentreprenøraftale med TGE Portugal. En lignende aftale forelå ligeledes med Somague.

19. På grundlag af disse aftaler udførte TGE Portugal og Somague leveringer og tjenesteydelser som underentreprenører for konsortiet. I overensstemmelse med underentreprenøraftalen mellem konsortiet og TGE Portugal (»Full back-to-back general principle«) fakturerede konsortiet REN, i dennes egenskab af bygherre, for samtlige disse leveringer og øvrige ydelser, som TGE udførte for denne.

20. Konsortiet fakturerede TGE Portugal for 64,29% af omkostningerne til sin egen økonomiske virksomhed under anvendelse af det NIPC, der var blevet tildelt TGE Portugal. Konsortiet fakturerede Somague for 35,71% af omkostningerne. Det eneste formål med faktureringen var at fordele konsortiets omkostninger blandt dettes selskabsdeltagere. Omkostningerne blev derfor fordelt i henhold til selskabsdeltagernes interne aftale om fordeling af konsortiets forpligtelser. Alligevel anførte konsortiet momsen på fakturaerne og indbetalte den til de portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder, hvilket disse aldrig protesterede mod.

21. TGE Portugal fradrog efterfølgende den indgående afgift for den på disse fakturaer anførte moms.

22. I forbindelse med en afgiftskontrol af TGE Portugal for afgiftsperioderne 2009, 2010 og 2011 foretaget af Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden, herefter »ATA«) blev der udarbejdet en afgiftskontrolrapport. I denne konstaterede ATA, at TGE Portugal og TGE Bonn på grund af de forskellige NIPC skulle behandles som forskellige retlige enheder. Da TGE Bonn er selskabsdeltager i konsortiet, men TGE Portugal ikke er det, havde konsortiet ulovligt faktureret TGE Portugal for sine omkostninger. TGE Portugals fradrag af indgående afgift for disse omkostninger var ulovlig.

23. På grundlag af disse konstateringer udstedte ATA over for TGE Portugal afgørelser om ansættelse af momsen plus udligningsrenter. Den 28. marts 2014 indgav TGE Portugal en klage over disse afgørelser for så vidt angår afgiftsperioderne 2010 og 2011, hvilken blev afvist af ATA.

24. Den 19. september 2014 indgav TGE Portugal en klage over afgørelsen om afvisning, hvilken ligeledes blev afvist ved afgørelse meddelt TGE Portugal den 25. september 2015.

25. Den 22. december 2015 anlagde TGE Portugal en voldgiftssag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

26. Ved voldgiftskendelse af 29. juni 2016, indgået den 16. januar 2017, har Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager, Portugal) i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Skal artikel 44, 45, artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 167, 168, 169, 178, 179, 192a, 193, 194 og 196 i momsdirektivet (direktiv 2006/112), artikel 10 og 11 i gennemførelsesforordning (EU) 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 skattenummer som dette selskabs faste [forretningssted]

– hvorefter det tyske selskab ved at anvende det første identifikationsnummer indgik en aftale med en anden virksomhed om oprettelse af [et konsortium] med henblik på at gennemføre en bygge- og anlægskontrakt i Portugal

– hvorefter filialen ved at benytte sit eget skattenummer 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

– på de debetnotaer, som [konsortiet] udstedte for at debitere filialen udgifterne, anførte den sidstnævntes skatteidentifikationsnummer og fakturerede momsen 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?

27. Som svar på Domstolens anmodning om oplysninger har den forelæggende ret – ligesom sagsøgeren i hovedsagen – præciseret, at konsortiets debetnotaer alene havde til formål at fordele generalomkostningerne til konsortiets økonomiske virksomhed blandt selskabsdeltagerne.

28. I sagen for Domstolen har TGE Portugal, Den Portugisiske Republik og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg og ligeledes deltaget i retsmødet den 19. marts 2018.

V. Bedømmelse

A. Den forelæggende rets adgang til at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse

29. Som Domstolen allerede har afgjort, er Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager) en ret i artikel 267 TEUF's forstand og dermed berettiget til at forelægge spørgsmål for Domstolen [5].

B. Fortolkning af det præjudicielle spørgsmål

30. Den forelæggende ret har i sit spørgsmål henvist til de forskellige NIPC, som blev tildelt TGE Bonn og TGE Portugal og anvendt i forbindelse med konsortiet, nemlig TGE Bonns NIPC ved indgåelsen af kontrakten om dannelse af konsortiet samt TGE Portugals NIPC ved indgåelsen af underentreprenøraftalen med konsortiet.

31. Formålet med den forelæggende rets spørgsmål er imidlertid i det væsentlige at få præciseret, om TGE Bonn eller TGE Portugal har ret til at fradrage den indgående afgift, når konsortiet fakturerer TGE Portugal for sine generalomkostninger med angivelse af moms. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om betingelserne for fradragsretten er opfyldt i et tilfælde som det foreliggende.

C. Fradragsretten

32. Betingelserne for fradragsretten er anført i momsdirektivets artikel 168, litra a): Den, som selv er en afgiftspligtig person og har modtaget en vare eller tjenesteydelse fra en anden afgiftspligtig person, der anvendes i forbindelse med den pågældendes egne økonomiske aktivitet, kan fradrage den i et tidligere led skyldige eller betalte moms.

33. Det er ubestridt, at konsortiet i den foreliggende sag har betalt den moms, som den fakturerede TGE Portugal for. Det er ligeledes ubestridt, at konsortiet principielt er en afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand.

34. Det skal imidlertid afklares, om TGE Portugal er modtager af en tjenesteydelse, som udgør modydelsen for betalingen af omkostningerne.

1. Den afgiftspligtige person som modtager af tjenesteydelsen

35. I henhold til momsdirektivets artikel 168 har kun en afgiftspligtig person ret til at fradrage momsen. Modtageren af tjenesteydelsen skal derfor være en afgiftspligtig person i direktivets forstand.

36. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, fastsætter, at enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, er en afgiftspligtig person.

5 – Dom af 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, præmis 23-34).

37. For så vidt angår et selskabs forhold til sin filial i en anden medlemsstat har Domstolen allerede afgjort, at en sådan filial ikke kan anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed, da den ikke selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed, navnlig da den ikke selv råder over en egenkapital [6]. I stedet bæres den økonomiske risiko alene af det selskab, som filialen hører til.

38. Selv om det EU-retlige begreb afgiftspligtig person skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning [7] og derfor ikke kun omfatter fysiske og juridiske personer, men også enheder, som ikke er juridiske personer [8], udgør et selskab og dets filial i en anden medlemsstat en og samme juridiske enhed, inden for hvilken der ikke findes to selvstændige afgiftspligtige personer [9].

39. Ud fra denne målestok udgør TGE Bonn og TGE Portugal *én* afgiftspligtig person (herefter »TGE«) i momsdirektivets forstand.

40. Det ændrer ikke ved dette resultat, at TGE Bonn og TGE Portugal råder over forskellige NIPC, og at man ved dannelsen af konsortiet anvendte TGE Bonns NIPC, men ved faktureringen vedrørende omkostningsfordelingen TGE Portugals NIPC.

2. Kravet om, at der skal foreligge en tjenesteydelse

41. Momsdirektivets artikel 168, litra a), kræver, at der udføres en ydelse (levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 eller ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1) over for den fradragsberettigede afgiftspligtige person.

42. Ifølge Domstolens faste praksis er en tjenesteydelse kun afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren [10].

43. Ifølge denne retspraksis udgøres afgiftsgrundlaget for en tjenesteydelse af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og der skal derfor, for at en tjenesteydelse kan pålægges afgift, være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [11].

44. I det foreliggende tilfælde skal konsortiet altså have leveret en konkret tjenesteydelse, hvis modtager er TGE. Kun i så fald vil de beløb, som konsortiet har faktureret TGE, og som TGE har betalt, udgøre vederlaget for en tjenesteydelse, for hvilket der faktisk skyldes moms.

45. Det fremgår imidlertid af svarene fra den forelæggende ret og sagsøgeren i hovedsagen på Domstolens anmodning om oplysninger, at de pågældende beløb udgør generalomkostningerne til konsortiets økonomiske virksomhed. Fakturaerne havde alene til formål at overføre disse omkostninger til TGE som selskabsdeltager. Beløbene blev ikke betalt for en modydelse fra konsortiet til TGE og havde derfor ikke karakter af vederlag.

6 – Dom af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 33-37), og af 17.9.2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 25 og 26).

7 – Dom af 17.9.2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 23).

8 – Dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 8).

9 – Generaladvokat Légers forslag til afgørelse FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 38).

10 – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14), af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39), af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34), og af 17.9.2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 24).

11 – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13), og af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39).

46. Det må således lægges til grund, at der i den foreliggende sag ikke blev udført nogen konkret tjenesteydelse for den afgiftspligtige person. I stedet udgør de beløb, som TGE blev faktureret og betalte, en fordeling af konsortiets generalomkostninger blandt dets selskabsdeltagere, som blev foretaget på grundlag af deres pligt til at bære overskud og tab, men de udgør ikke vederlaget for en konkret ydelse.

47. Dette resultat bekræftes af Domstolens afgørelse i Cibo Participations-sagen. I den nævnte sag fastslog Domstolen, at betaling af udbytte ikke udgør et vederlag for en tjenesteydelse, men blot følger af indehavelsen af andelen og dermed statussen som selskabsdeltager. Navnlig forudsætter udlodning af udbytte normalt, at der er overskud til udlodning, og afhænger således af selskabets årsresultat [12]. I det foreliggende tilfælde udloddes der ganske vist ikke udbytte, dvs. overskudsandele, fra konsortiet til selskabsdeltagerne. Tværtimod betaler disse et beløb til konsortiet. Som skatte- og afgiftsmyndighederne allerede gjorde gældende i hovedsagen, drejer det sig om generalomkostningerne til konsortiets økonomiske virksomhed. Denne afholdelse af omkostninger forholder sig i sidste ende som et spejlbillede til udbyttebetalingen i Cibo Participations-sagen: Størrelsen af det beløb, som konsortiet fakturerer, afhænger af dets resultat, ligesom størrelsen af udbytteudlodningen afhang af resultatet i de selskaber, som Cibo Participations ejede kapitalinteresser i. En selskabsdeltager er i kraft af sin status som selskabsdeltager ikke kun berettiget til at få del i overskuddet, men i det foreliggende tilfælde også forpligtet til at dække de afholdte udgifter. Mens Cibo Participations-sagen drejede sig om andelen i overskuddet, drejer det sig i den foreliggende sag om dækningen af de afholdte udgifter. I begge tilfælde er de erlagte betalinger en følge af statussen som selskabsdeltager, og de udgør derfor ikke et vederlag for en tjenesteydelse.

48. Fraværet af vederlag adskiller det foreliggende tilfælde fra det tilfælde, som lå til grund for Heerma-sagen. I den pågældende sag havde selskabsdeltageren i et civilt selskab bortforpagtet en fast ejendom til selskabet, for hvilken selskabet betalte ham en leje, der var uafhængig af hans deltagelse i selskabets vinding og tab. Domstolen fastslog i det nævnte tilfælde, at bortforpagtningen af ejendommen udgjorde en momspligtig ydelse, idet modydelsen bestod i et konkret vederlag [13].

49. Endelig kan den foreliggende konstellation heller ikke sammenlignes med et foreningsmedlems medlemskontingent. Domstolen fastslog ganske vist i Kennemer Golf-sagen, at medlemskontingentet udgør et afgiftsgrundlag for moms, såfremt det udgør vederlaget for muligheden for at benytte foreningens faciliteter [14]. For det første følger pligten til at betale medlemskontingentet nemlig ikke direkte af, at foreningen opnår et overskud eller tab, men beror på foreningens frihed til at fastsætte sine egne vedtægter. Desuden vedrørte kontingentet i den afgjorte sag en *konkret* ret for medlemmerne til at benytte foreningens sportsanlæg. I det foreliggende tilfælde afhænger størrelsen af det beløb, som TGE er blevet faktureret og har betalt, derimod *alene* af konsortiets økonomiske resultat. For det andet giver konsortiet ikke TGE mulighed for at udnytte dets aktiver og fakturerer et vederlag herfor. Det fakturerede beløb er derimod en følge af TGE's status som selskabsdeltager og den deraf følgende pligt til at deltage i vinding og tab.

50. I modsætning til det, som Kommissionen har anført i retsmødet, er der ikke tale om et tilfælde af udførelse af tjenesteydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 28. Hovedsagens genstand er alene faktureringen af de udgifter, som konsortiet har afholdt med henblik på levering af varer og tjenesteydelser fra tredjemand. Disse ydelser fra tredjemand blev imidlertid leveret *til selve konsortiet*. De tjente til konsortiets økonomiske virksomhed og blev ikke ledt videre til dets selskabsdeltagere. Som den forelæggende ret udtrykkeligt har beskrevet, mangler der i denne forbindelse en ydelse fra konsortiet til dets selskabsdeltagere. Dermed er betingelserne i momsdirektivets artikel 28 (»i forbindelse med en ydelse«) ikke opfyldt.

12 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 42 og 43) det betyder, at udbytteudlodningen er afhængig af selskabets økonomiske resultat.

13 – Dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 13 og 19).

14 – Dom af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 40).

51. Neutralitetsprincippet fører ikke til et andet resultat.

52. Ifølge Domstolens faste praksis er fradragsretten et grundprincip i det fælles momssystem, som tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed [15].

53. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed. Det er dog grundlæggende en forudsætning herfor, at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig [16].

54. Da der ifølge det anførte ikke foreligger nogen levering af en tjenesteydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1, skyldte konsortiet ikke moms for den »viderefakturering« af generalomkostningerne til sin økonomiske virksomhed, som det fordelte blandt sine selskabsdeltagere. Momsen blev altså betalt fejlagtigt. Da denne afgift set fra et EU-retligt synspunkt ikke var skyldig, er der ikke mulighed for at anvende neutralitetsprincippet. Dette kræver i det foreliggende tilfælde netop ikke, at TGE skal aflastes for momsen af de til konsortiet betalte beløb, når afgiften i første omgang slet ikke var skyldig i henhold til EU-retten.

55. Det må derfor fastslås, at konsortiet ikke leverer nogen tjenesteydelse til TGE, som kan danne grundlag for en fradragsret for TGE.

3. Leveringsstedet for ydelsen

56. Den forelæggende ret har ligeledes anmodet Domstolen om en fortolkning af momsdirektivets artikel 44 og 45, som fastsætter leveringsstedet for ydelser.

57. I henhold til momsdirektivets artikel 44, første punktum, forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person det sted, hvor *modtageren af tjenesteydelsen* har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. EU-lovgiver har givet dette tilknytningsmoment forrang, da det udgør et objektivt, simpelt og praktisk kriterium, der yder en høj grad af retssikkerhed [17].

58. Derimod er den i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, fastsatte tilknytning til tjenesteydelsesmodtagerens faste forretningssted sekundær og udgør en undtagelsesbestemmelse til den almindelige regel [18].

59. Selv om Domstolen i Welmory-sagen præciserede forholdet mellem disse to tilknytningsmomenter, er det afgørende forhold – såvel i henhold til momsdirektivets artikel 44, første punktum, som i henhold til artikel 44, andet punktum – dog den afgiftspligtige persons modtagelse af en tjenesteydelse.

60. Som anført ovenfor foreligger der imidlertid ikke nogen tjenesteydelse i det foreliggende tilfælde. Da der ikke foreligger nogen tjenesteydelse, er det derfor ikke muligt at bestemme leveringsstedet for tjenesteydelsen.

61. Den forelæggende rets spørgsmål kan derfor ikke besvares i denne henseende.

15 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 27), af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 26 og 27), og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 37-39).

16 – Dom af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 27), af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 27), og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 39).

17 – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 53-55).

18 – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 56).

VI. Forslag til afgørelse

62. På baggrund af ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer den præjudicielle anmodning, der er blevet forelagt af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)), som følger:

»Momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at der, eftersom der ikke foreligger nogen momspligtig levering eller tjenesteydelse, ikke består en ret til fradrag af indgående afgift, når en Agrupamento Complementar de Empresas (et konsortium) overfører generalomkostningerne til sin økonomiske virksomhed til et udenlandsk selskab, som er selskabsdeltager, selv om der fejlagtigt er betalt moms af dette beløb, og der er udstedt en faktura på dette beløb til selskabsdeltagerens indenlandske filial.«