

Zaak C-641/21

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 oktober 2021

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzgericht (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

11 oktober 2021

Verzoekende partij:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Verwerende instantie:

Finanzamt Österreich

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT

[omissis]

REPUBLIEK OOSTENRIJK

[omissis]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU

Partijen in het hoofdgeding bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), [omissis] GZ. RV/7102167/2013:

- verzoekende partij:
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Oostenrijk; [omissis]
- verwerende instantie:

Finanzamt Österreich, [omissis] 1000 Wien, Oostenrijk (belastingkantoor Wenen, Oostenrijk) (sinds 1 januari 2021 opvolger van het belastingkantoor Baden Mödling, Oostenrijk).

BESLISSING

Het Bundesfinanzgericht heeft [omissis] in de procedure over het beroep van Climate Corporation Emissions Trading GmbH [omissis] van 27 februari 2012 tegen de btw-aanslag 2010 van het belastingkantoor Baden Mödling van 27 januari 2012 de volgende **beslissing gegeven**:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, aldus worden uitgelegd dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties de plaats van een dienst, die volgens het geschreven recht formeel in een andere lidstaat ligt waar de afnemer van de dienst is gevestigd, moeten beschouwen als een plaats die in het binnenland ligt, wanneer de binnenlandse belastingplichtige die deze dienst verricht had moeten weten dat hij met die dienst deelneemt aan ontduiking van belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen?”

Motivering

1. Feiten

De zetel van Climate Corporation Emissions Trading GmbH (hierna: „verzoekster”) bevindt zich in Oostenrijk. Verzoekster heeft van 1 tot en met 20 april 2010 broeikasgasemissierechten tegen betaling overgedragen aan de in Duitsland (Hamburg) gevestigde Bauduin Handelsgesellschaft mbH (hierna: „Bauduin GmbH”), die een „buffer” was, dat wil zeggen een deelnemer aan btw-carrouselfraude. Verzoekster had moeten weten dat deze broeikasgasemissierechten vervolgens worden gebruikt voor btw-fraude in een andere lidstaat dan Oostenrijk. Van verzoekster kon worden verwacht dat zij, teneinde deze btw-fraude te voorkomen, geen broeikasgasemissierechten aan Bauduin GmbH zou hebben verkocht.

Bauduin GmbH moest – net zoals verzoekster – worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

2. Verloop van de procedure

Het belastingkantoor Baden Mödling heeft bij btw-aanslag 2010, die thans voor het Bundesfinanzgericht wordt aangevochten, de betaalde overdrachten van broeikasgasemissierechten van verzoekster aan Bauduin GmbH aangemerkt als belastbare goederenleveringen die niet onder de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen vielen omdat Bauduin GmbH als „missing trader” (ploffer) onderdeel had uitgemaakt van een frauduleuze btw-carroussel en verzoekster wist of had moeten weten dat haar diensten zouden worden gebruikt voor btw-fraude.

Verzoekster verzet zich tegen de kwalificatie van de overdrachten van de emissierechten als leveringen en ontkent dat zij of haar bestuurders op de hoogte waren of hadden moeten zijn van de btw-fraude. Zij voert aan dat zij alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om te voorkomen dat de door haar aan Bauduin GmbH verkochte broeikasgasemissierechten zouden worden gebruikt voor btw-fraude.

Volgens het Bundesfinanzgericht is dit niet juist. Verzoekster wist weliswaar niet dat de door haar aan Bauduin GmbH verkochte rechten bij btw-fraude werden gebruikt, maar zij had moeten weten dat dit wel het geval was.

Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) (arrest van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933) moeten overdrachten van broeikasgasemissierechten als diensten worden beschouwd. Het Bundesfinanzgericht kan de bestreden belastingaanslag in elk opzicht wijzigen, zodat het zijn beslissing moet geven onder de voorwaarde dat de overdracht van broeikasgasemissierechten als dienst („overige diensten” volgens de terminologie van het Oostenrijkse recht) en niet als levering worden gekwalificeerd.

3. Relevante bepalingen

3.1. Nationaal (binnenlands) recht

Voor „overige diensten” (een begrip van nationaal recht, waarvoor in het Unierecht het begrip „diensten” wordt gebruikt) die na 31 december 2009 zijn verricht ten behoeve van een ondernemer (een begrip van nationaal recht, waarvoor in het Unierecht het begrip „belastingplichtige” wordt gebruikt), wordt de plaats van een dienst volgens § 3a, leden 5 en 6, van het Oostenrijkse Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [Umsatzsteuergesetz 1994 (federale wet betreffende de omzetbelasting 1994; hierna: „öUStG”)], zoals gewijzigd bij BGBl. I 52/2009 als volgt vastgesteld:

„(5) Voor de toepassing van de leden 6 tot en met 16 en van artikel 3a wordt

1. *een ondernemer als bedoeld in § 2 aangemerkt als ondernemer, waarbij een ondernemer die ook niet-belastbare handelingen verricht met betrekking tot alle voor hem verrichte overige diensten als ondernemer wordt beschouwd;*
2. *een voor btw-doeleinden geïdentificeerde rechtspersoon die geen ondernemersactiviteiten verricht, aangemerkt als ondernemer;*
3. *een persoon of groep personen die niet binnen de werkingssfeer van de punten 1 en 2 valt, niet aangemerkt als ondernemer.*

(6) Onverminderd de leden 8 tot en met 16 en artikel 3a, wordt een overige dienst die wordt verricht ten behoeve van een ondernemer als bedoeld in lid 5, punten 1 en 2, verricht op de plaats vanwaaruit de afnemer zijn bedrijf uitoefent. Indien de overige dienst wordt verricht op de plaats van de vaste inrichting van een ondernemer, is daarentegen die plaats doorslaggevend.”

3.2) Unierecht

Het nationale recht, dat voor de belasting in kwestie het begrip „omzetbelasting” gebruikt, en de tenuitvoerlegging daarvan door de autoriteiten en de rechterlijke instanties van de lidstaat moeten in overeenstemming zijn met de Unierechtelijke bepalingen inzake deze belasting, die in het Unierecht „belasting over de toegevoegde waarde” (btw) wordt genoemd.

In dit verband zijn de volgende bepalingen van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG, van belang:

„Artikel 44

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.”

„Artikel 196

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.”

Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „verordening nr. 1777/2005”) was „*verbindend in al haar onderdelen en [...] rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat*” en is pas bij artikel 64 juncto artikel 65 van 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 (hierna: „btw-uitvoeringsverordening”) ingetrokken per 1 juli 2011. Derhalve is verordening nr. 1777/2005 *ratione temporis* van toepassing op de handelingen van april 2010, ook al valt die maand formeel gesproken niet meer onder richtlijn 77/388/EEG, maar onder de btw-richtlijn. De artikelen 4 tot en met 12 van verordening nr. 1777/2005 bevatten weliswaar diverse gedetailleerde regelingen over de plaats van de belastbare handeling, maar deze gelden niet voor de thans aan de orde zijnde kwesties.

De btw-uitvoeringsverordening is *ratione temporis* niet van toepassing op de handelingen in april 2010, aangezien deze verordening pas op 12 april 2011 in werking is getreden en pas sinds 1 juli 2011 van kracht is.

4. Toelichting bij de prejudiciële vraag

4.1. Relevantie van de prejudiciële vraag

Volgens de bewoordingen van de nationale wet ligt de plaats waar verzoekster de litigieuze diensten tussen 1 en 20 april 2010 ten behoeve van Bauduin GmbH heeft verricht, overeenkomstig de algemene regel voor „B2B” (diensten van een belastingplichtige die worden verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige) – dat wil zeggen overeenkomstig § 3a, lid 6, öUStG – in Duitsland. Derhalve zijn deze diensten op grond van het geschreven Oostenrijkse recht niet belastbaar. Met andere woorden: zij zijn volgens het geschreven nationale recht niet onderworpen aan de Oostenrijkse omzetbelasting (btw).

Op grond van § 3a, lid 2, van het Duitse Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „dUStG”) is de plaats van overdracht van broeikasgasemissierechten aan een ondernemer (een „belastingplichtige” volgens de terminologie van de btw-richtlijn) de plaats vanwaaruit de afnemer zijn bedrijf uitoefent. In het onderhavige geval lag deze plaats dus in Duitsland.

Volgens § 13b, lid 1, dUStG is de ondernemer die de dienst afneemt, de persoon die gehouden is de belasting te voldoen voor de in Duitsland belastbare overige diensten (diensten) van een in Oostenrijk gevestigde ondernemer. In het onderhavige geval was bijgevolg Bauduin GmbH gehouden de Duitse omzetbelasting te voldoen.

Net zoals het Oostenrijkse recht stemt het Duitse recht dus overeen met het Unierecht.

Volgens de bewoordingen van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG, ligt de plaats waar verzoekster de litigieuze diensten tussen 1 en 20 april 2010 ten behoeve van Bauduin GmbH heeft verricht, overeenkomstig de algemene regel voor B2B (diensten van een belastingplichtige die worden verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige) – dat wil zeggen overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn in de bedoelde versie – in Duitsland. Derhalve zijn die diensten op grond van het geschreven Unierecht in Oostenrijk niet belastbaar. Met andere woorden: zij zijn volgens het geschreven Unierecht niet onderworpen aan de Oostenrijkse btw.

Volgens het antwoord op een prejudiciële vraag in het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, EU:C:2014:2455; hierna: „arrest Italmoda”), moeten de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties een belastingplichtige in verband met een intracommunautaire levering de toepassing weigeren van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw – ook al bevat het nationale recht geen bepalingen van die strekking – indien aan de hand van objectieve gegevens komt vast te staan dat die belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het betreffende recht wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

Een andere prejudiciële vraag is in het arrest Italmoda aldus beantwoord dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen, deze rechten kunnen worden geweigerd ofschoon de belastingfraude is gepleegd in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin aanspraak op die rechten wordt gemaakt, en niettegenstaande het feit dat de belastingplichtige in laatstbedoelde lidstaat heeft voldaan aan de in het nationale recht vastgestelde formele voorwaarden voor de uitoefening van die rechten.

Indien de litigieuze diensten zouden hebben bestaan in leveringen van goederen en niet – zoals in casu – in diensten, zou de onderhavige zaak in de zin van het arrest Italmoda aldus moeten worden beoordeeld dat verzoekster in casu de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire leveringen zou moeten worden geweigerd. Het feit dat verzoekster niet actief deelnam aan belastingfraude, staat daaraan niet in de weg in de zin van de beschikking van 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266).

De beslissing van het Bundesfinanzgericht hangt af van het antwoord op de vraag of voor de litigieuze grensoverschrijdende diensten een overeenkomstige toepassing van de bovengenoemde antwoorden op prejudiciële vragen in het arrest Italmoda vereist is. Met andere woorden: de beslissing van die rechter hangt af van het antwoord op de vraag of de btw-richtlijn in haar geheel aldus moet worden

uitgelegd dat er – in afwijking van de bewoordingen van artikel 44 van deze richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG) en in afwijking van de bewoordingen van § 3a öUStG – in de gegeven omstandigheden bij de vaststelling van de Oostenrijkse btw van moet worden uitgegaan dat de plaats van de dienst in Oostenrijk ligt?

4.2. Prejudiciële vraag

Uit de vergelijking tussen een intracommunautaire levering, die ten grondslag lag aan het arrest Italmoda, en een grensoverschrijdende dienst (van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige voor een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige) blijkt dat er op het gebied van B2B zowel overeenkomsten als verschillen bestaan.

Overeenkomsten:

Zowel bij intracommunautaire leveringen als bij grensoverschrijdende diensten binnen de Europese Unie zijn telkens twee lidstaten betrokken. De onderscheiden regelingen voor deze twee soorten handelingen hebben op het gebied van B2B normaal gesproken hetzelfde gevolg, namelijk dat de handelingen alleen belastbaar zijn in de lidstaat waar de afnemer gevestigd is. Deze belastingplicht geldt in de regel voor de afnemer van de dienst, ofwel als belasting over de intracommunautaire verwerving, ofwel als belasting die wordt verlegd naar de afnemer (verleggingsregeling).

Deze overeenkomsten zouden erop kunnen wijzen dat de btw-richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG) met betrekking tot grensoverschrijdende diensten moet worden uitgelegd in overeenstemming met het arrest Italmoda.

Verschillen:

Bij een intracommunautaire levering die een belastingplichtige verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige, is de plaats van levering in de regel de plaats waar de leverancier gevestigd is, namelijk de plaats waar het goed zich bevindt wanneer de beschikkingsmacht overgaat of de plaats waar het vervoer van het goed naar de afnemer begint.

Bij een grensoverschrijdende dienst die een belastingplichtige verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige, is daarentegen de plaats van de dienst in de regel de plaats waar de afnemer gevestigd is.

Bij een intracommunautaire levering van goederen op het gebied van B2B impliceert dezelfde handeling twee belastbare feiten, te weten de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving, waarbij in de regel dubbele belasting van de handeling wordt voorkomen door de belastingvrijstelling van het eerste feit.

Daarentegen is er bij een grensoverschrijdende dienst slechts sprake van één belastbaar. De verwerving van een grensoverschrijdende dienst vormt geen belastbaar feit. In voorkomend geval wordt de belastingschuld voor het verrichten van de dienst verlegd van de verrichter naar de afnemer (verleggingsregeling).

Bij een intracommunautaire levering van goederen heeft de lidstaat waar de verrichter van de levering gevestigd is, een recht van belastingheffing dat normaal gesproken wordt geneutraliseerd door de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire levering.

Bij een grensoverschrijdende dienst, die belastbaar is op de vestigingsplaats van de afnemer, heeft de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd daarentegen geen recht van belastingheffing, zodat een belastingvrijstelling door die lidstaat niet nodig is.

Deze verschillen zouden erop kunnen wijzen dat de btw-richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG) niet in overeenstemming met het arrest Italmoda moet worden uitgelegd wat grensoverschrijdende diensten betreft.

Al met al lijkt de juiste uitlegging van het Unierecht niet zodanig voor de hand te liggen dat er redelijkerwijs geen ruimte voor twijfel kan bestaan [zie arrest van 4 oktober 2018, Commissie/Frankrijk (Roerende voorheffing), C-416/17, EU:C:2018:811, punt 110].

Derhalve wordt het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een beslissing over de hierboven gestelde prejudiciële vraag.

[omissis]

[nationale procedure en voorzieningen in rechte].

[omissis]

[processuele aspecten van de prejudiciële procedure bij het Hof, bescherming van persoonsgegevens, alsmede kosten en eventuele rechtsbijstand].

[omissis]

Wenen, 11 oktober 2021

[omissis]