

**Sag C-641/21****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

20. oktober 2021

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzgericht (Østrig)

**Afgørelse af:**

11. oktober 2021

**Sagsøger:**

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

**Sagsøgt:**

Finanzamt Österreich

[udelades]

BUNDESFINANZGERICHT

[udelades]

REPUBLIKKEN ØSTRIG

[udelades]

**Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF**

Parterne i hovedsagen for Bundesfinanzgericht, [udelades] GZ.  
RV/7102167/2013:

- Sagsøger:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [udelades] 2500  
Baden, Østrig [udelades]

- Sagsøgt myndighed:

Finanzamt Österreich (det østrigske skatte- og afgiftscenter),  
[udelades] 1000 Wien, Østrig (siden den 1. januar 2021 som

efterfølger til Finanzamt Baden Mödling (skatte- og afgiftscenter Baden Mödling)).

## KENDELSE

Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har [udelades] i sagen Climate Corporation Emissions Trading GmbH [udelades] af 27. februar 2012 vedrørende Finanzamt Baden Mödlings momsansættelse for 2010 af 27. januar 2012 **afsagt følgende kendelse:**

Den Europæiske Unions Domstol forelægges i henhold til artikel 267 TEUF følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Skal Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, fortolkes således, at de nationale myndigheder og retter skal anse leveringsstedet for en ydelse, der formelt i henhold til skreven ret ligger i den anden medlemsstat, hvor aftageren af ydelsen har hjemsted, for at ligge i indlandet, når den skatte- og afgiftspligtige person, der leverer ydelserne, burde have vidst, at den pågældende ved den leverede ydelse medvirkede til momssvig begået inden for rammerne af en leverandørkæde?

## Præmisser

### 1. Faktiske omstændigheder

Climate Corporation Emissions Trading GmbH (herefter »Climate GmbH«) har hjemsted i Østrig. Climate GmbH overdrog fra den 1. til 20. april 2010 mod et vederlag kvoter for drivhusgasemissioner til Bauduin Handelsgesellschaft mbH (herefter »Bauduin GmbH«) med hjemsted i Tyskland (Hamburg), som var en såkaldt »buffer«, dvs. en deltager i svig gennem en momskarrusel. Climate GmbH burde have vidst, at disse kvoter for drivhusgasemissioner efterfølgende ville blive anvendt til momssvig i en anden medlemsstat end Østrig. Det kunne forventes af Climate GmbH, at selskabet for at forhindre dette momssvig havde undladt at sælge kvoter for drivhusgasemissioner til Bauduin GmbH.

Bauduin GmbH kunne – ligesom Climate GmbH – kvalificeres som afgiftspligtig person som omhandlet i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

### 2. Hidtidige og kommende retsforhandlinger

Finanzamt Baden Mödling har ved den momsansættelse for 2010, som er blevet anfægtet ved Bundesfinanzgericht, kvalificeret Climate GmbH's overdragelser af kvoter for drivhusgasemissioner mod vederlag til Bauduin GmbH som afgiftspligtige leveringer af varer, der ikke er omfattet af afgiftsfritagelsen for

leveringer inden for Fællesskabet, eftersom Bauduin GmbH som såkaldt »missing trader« udgjorde en del af en svigagtig momskarrusel og Climate GmbH vidste eller burde have vidst, at selskabets ydelser blev anvendt til momssvig.

Climate GmbH har anfægtet kvalificeringen af overdragelserne af emissionskvoter som leveringer, og bestridt, at selskabet eller dets forretningsførere kendte eller burde have kendt til momssviget. Selskabet har gjort gældende, at det har truffet alle de krævede foranstaltninger for at forhindre, at de kvoter for drivhusgasemissioner, som det solgte til Bauduin GmbH, blev inddraget i momssvig.

Ifølge Bundesfinanzgericht er dette ikke korrekt: Climate GmbH var ganske vist ikke bekendt med, at de kvoter, som selskabet solgte til Bauduin GmbH, blev inddraget i momssvig, men Climate GmbH burde have vidst, at de kvoter, som selskabet solgte til Bauduin GmbH, blev inddraget i momssvig.

I henhold til Den Europæiske Unions Domstols praksis (dom af 8.12.2016, C-453/15) skal overdragelser af kvoter for drivhusgasemissioner kvalificeres som ydelser. Bundesfinanzgericht kan ændre den anfægtede momsansættelse i enhver henseende, og Bundesfinanzgericht skal dermed træffe sin afgørelse under den forudsætning, at en overdragelse af kvoter for drivhusgasemissioner skal kvalificeres som ydelser (øvrige ydelser i henhold til den nationale østrigske lovgivnings terminologi) og ikke som leveringer.

### 3. Relevante retsfor skrifter

#### 3.1 National ret

For øvrige ydelser (et begreb i national ret; EU-retten anvender herom begrebet »ydelser«), som udføres for en virksomhed (et begreb i national ret; EU-retten anvender herom begrebet »skatte- og afgiftspligtig person«), bestemmes leveringsstedet i § 3a, stk. 5 og 6, i den østrigske Umsatzsteuergesetz 1994 (lov om omsætningsafgifter af 1994) som affattet ved BGBl. I 52/2009 således:

»5. *Med henblik på anvendelsen af stk. 6-16 og § 3a*

1) *anses enhver erhvervsdrivende som omhandlet i § 2 for erhvervsdrivende, idet en erhvervsdrivende, der også foretager ikke-afgiftspligtige transaktioner, anses for erhvervsdrivende for så vidt angår alle de øvrige ydelser, der leveres til ham*

2) *anses enhver juridisk person, der udøver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og som har et momsregistreringsnummer, for erhvervsdrivende*

3) *anses enhver person eller sammenslutning af personer, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for nr. 1) og 2), ikke for erhvervsdrivende.*

6. *Med forbehold af stk. 8-16 og § 3a anses øvrige ydelser, der leveres til en erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 1) og 2), for at blive leveret på det sted, hvor kunden driver sin virksomhed. Hvis den øvrige ydelse leveres på en erhvervsdrivendes faste forretningssted, er det derimod dette faste forretningssted, der er afgørende.»*

### 3.2 EU-retten

I national ret anvendes begrebet »omsætningsafgift« om den omtvistede afgift, og medlemsstatens myndigheders og retters håndhævelse heraf skal opfylde de EU-retlige bestemmelser vedrørende denne afgift, der i EU-retten betegnes som »moms«.

I denne henseende er de følgende bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF af betydning:

»Artikel 44

*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.»*

»Artikel 196

*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.»*

Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem var »bindende i alle enkeltheder og [gjaldt] umiddelbart i hver medlemsstat« og blev først ophævet ved artikel 64 sammenholdt med artikel 65 i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 pr. 1. juli 2011. Forordning (EF) nr. 1777/2005 finder dermed anvendelse ratione temporis på transaktionerne i april 2010, selv om april 2010 formelt ikke længere er omfattet af direktiv 77/388/EØF, men af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem. Artikel 4-12 i forordning (EF) nr. 1777/2005 indeholder ganske vist forskellige

detailbestemmelser om stedet for afgiftspligtige transaktioner, som imidlertid ikke har relevans for de i den foreliggende sag omtvistede spørgsmål.

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem finder af tidsmæssige årsager ikke anvendelse på transaktionerne i april 2010, idet det først trådte i kraft den 12. april 2011 og først har været gældende siden den 1. juli 2011.

#### **4. Forklaringer til det præjudicielle spørgsmål**

##### **4.1 Det præjudicielle spørgsmåls relevans**

I henhold til ordlyden af den nationale lov ligger leveringsstedet for de omtvistede ydelser, som Climate GmbH leverede til Bauduin GmbH mellem den 1. og 20. april 2010 efter grundreglen for »B2B« (ydelser fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person), dvs. i henhold til § 3a, stk. 6, i den østrigske lov om omsætningsafgifter, i Tyskland. Dermed skal de omtvistede ydelser i henhold til den skrevne nationale lovgivning ikke beskattes i Østrig; med andre ord: De er i henhold til de skrevne nationale retsfor skrifter ikke underlagt den østrigske omsætningsafgift (moms).

I henhold til § 3a, stk. 2, i den tyske Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter) ligger stedet for overdragelsen af kvoter for drivhusgasemissioner til en virksomhed (afgiftspligtig person i henhold til terminologien i direktiv 2006/112/EF) dér, hvorfra modtageren driver sin virksomhed. I den foreliggende sag lå dette sted dermed i Tyskland.

I henhold til § 13b, stk. 1, i den tyske lov om omsætningsafgifter er den virksomhed, der modtager tjenesteydelsen, den afgiftspligtige person for de øvrige ydelser (tjenesteydelser), der er afgiftspligtige i Tyskland og leveres af en virksomhed med hjemsted i Østrig. I den foreliggende sag var Bauduin GmbH dermed den afgiftspligtige person vedrørende den tyske omsætningsafgift.

Den nationale tyske retsfor skrifter opfylder dermed – ligesom de nationale østrigske retsfor skrifter – EU-retten.

I henhold til ordlyden i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, ligger leveringsstedet for de omtvistede ydelser, som Climate GmbH har leveret til Bauduin GmbH mellem den 1. og 20. april 2010 efter grundreglen for »B2B« (ydelser fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person), dvs. i henhold til artikel 44 i direktivet i den nævnte affattelse, i Tyskland. Dermed skal de omtvistede ydelser i henhold til den skrevne EU-ret ikke beskattes i Østrig; med andre ord: De er i henhold til den skrevne EU-ret ikke underlagt den østrigske moms.

Ifølge Domstolens besvarelse af 18. december 2014 af et præjudicielt spørgsmål, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13, påhviler det de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag eller fritagelse for merværdiafgift eller tilbagebetaling heraf i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver, at sådanne rettigheder skal nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold fastslås, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for den omhandlede rettighed, medvirkede til svig vedrørende merværdiafgift begået inden for rammerne af en leveringskæde.

Et yderligere præjudicielt spørgsmål blev i Domstolens dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13, besvaret således, at en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for ret til fradrag eller fritagelse for merværdiafgift eller tilbagebetaling heraf, medvirkede til svig vedrørende merværdiafgift begået inden for rammerne af en leveringskæde, kan nægtes disse rettigheder, uanset at denne svig er blevet begået i en anden medlemsstat end den, i hvilken disse rettigheder er blevet gjort gældende, og at denne afgiftspligtige person i den sidstnævnte medlemsstat har opfyldt de formelle betingelser i henhold til national lovgivning for at kunne opnå disse rettigheder.

Hvis de omtvistede ydelser havde bestået i leveringer af varer og ikke – som i den foreliggende sag – af tjenesteydelser, skulle den foreliggende sag i overensstemmelse med Domstolens dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13, afgøres således, at Climate GmbH i så fald skulle nægtes afgiftsfritagelse for leveringerne inden for Fællesskabet. Det forhold, at Climate GmbH ikke aktivt deltog i momssviget, vil i henhold til Domstolens kendelse af 14. april 2021, HR mod Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, ikke være til hinder herfor.

Bundesfinanzgerichts afgørelse afhænger af, om Domstolens førnævnte besvarelser af præjudicielle spørgsmål i dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13, skal anvendes analogt på de omtvistede grænseoverskridende tjenesteydelser; med andre ord: om Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ifølge sin samlede mening skal fortolkes således, at leveringsstedet ved fastsættelsen af den østrigske moms i modsætning til ordlyden af direktivets artikel 44 (som ændret ved direktiv 2008/8/EF) og i modsætning til ordlyden i § 3a i den østrigske lov om omsætningsafgifter under de givne omstændigheder skal anses for at ligge i Østrig.

#### **4.2 Det præjudicielle spørgsmål**

På området for »B2B« viser en sammenligning af en levering inden for Fællesskabet, som Domstolens dom af 18. december 2014, Schoenimport



»Italmoda«, C-131/13, vedrørte, med en grænseoverskridende tjenesteydelse (fra en afgiftspligtig person med hjemsted i en medlemsstat til en afgiftspligtig person med hjemsted i en anden medlemsstat) både ligheder og forskelle:

Ligheder:

Både leveringer inden for Fællesskabet og grænseoverskridende tjenesteydelser inden for Den Europæiske Union vedrører to medlemsstater. De forskellige regler for disse to typer af ydelser medfører på området for »B2B« i begge tilfælde almindeligvis, at ydelserne kun er afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor modtageren af ydelsen har hjemsted. Denne afgiftspligt påhviler almindeligvis den virksomhed, der modtager ydelsen, enten som afgift på erhvervelsen inden for Fællesskabet eller som en afgift, der overgår til modtageren af ydelsen (reverse charge).

Disse ligheder kan tyde på, at direktiv 2006/112/EF (som ændret ved direktiv 2008/8/EF) med hensyn til grænseoverskridende tjenesteydelser skal fortolkes analogt med Domstolens dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13.

Forskelle:

Ved en levering inden for Fællesskabet fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person ligger leveringsstedet almindeligvis på leverandørens hjemsted, dvs. dér, hvor varen befinder sig ved råderettens overgang, eller dér, hvor befordringen af varen til modtageren begynder.

Ved en grænseoverskridende tjenesteydelse fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person ligger leveringsstedet derimod almindeligvis på hjemstedet for modtageren af ydelsen.

Ved en levering af varer inden for Fællesskabet opfylder den samme omstændighed to kriterier for afgiftspligtens indtræden på området for »B2B«, nemlig levering inden for Fællesskabet og erhvervelse inden for Fællesskabet, idet afgiftsfritagelsen af førstnævnte almindeligvis forhindrer dobbeltbeskatning af omstændigheden.

Derimod er der kun fastsat ét kriterium for afgiftspligtens indtræden for en grænseoverskridende tjenesteydelse. Erhvervelsen af en grænseoverskridende tjenesteydelse udgør ikke en omstændighed, der kan pålægges afgift. I givet fald overføres afgiftspligten for leveringen af tjenesteydelsen fra tjenesteyderen til modtageren af ydelsen (omvendt betalingspligt).

Ved en levering af varer inden for Fællesskabet har den stat, hvor tjenesteyderen har sit hjemsted, en ret til at pålægge afgift, der som regel neutraliseres af afgiftsfritagelsen af leveringen inden for Fællesskabet.

Ved en grænseoverskridende tjenesteydelse, som kan pålægges afgift på hjemstedet for modtageren af ydelsen, har tjenesteyderens etableringsstat derimod ikke nogen ret til at pålægge afgift, og det er dermed ikke nødvendigt, at etableringsstaten indrømmer en afgiftsfritagelse.

Disse forskelle kan tyde på, at direktiv 2006/112/EF (som ændret ved direktiv 2008/8/EF) med hensyn til grænseoverskridende tjenesteydelser ikke kan fortolkes analogt med Domstolens dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda«, C-131/13.

Samlet set synes EU-rettens korrekte anvendelse ikke at fremgå med en sådan klarhed, at der ikke er plads til en rimelig fortolkningstvivl (jf. Domstolens dom af 4.10.2018, C-416/17, præmis 110).

Det indledningsvis stillede spørgsmål forelægges derfor Domstolen ved en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF.

[udelades]

[Forklaringer vedrørende de nationale retsforhandlinger og retsmidler]

[udelades]

[Forklaringer vedrørende de processuelle aspekter af den præjudicielle sag for Domstolen, beskyttelse af personoplysninger samt omkostninger og eventuel fri proces]

[udelades]

Wien, den 11. oktober 2021

[udelades]