

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

27. oktober 2022 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 44 – afgiftsmæssigt tilknytningssted – overdragelse af drivhusgasemissionskvoter – modtager involveret i momssvig inden for rammerne af en leverandørkæde – afgiftspligtig person, som havde eller burde have haft kendskab til denne svig«

I sag C-641/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) ved afgørelse af 11. oktober 2021, indgået til Domstolen den 20. oktober 2021, i sagen

### **Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

mod

**Finanzamt Österreich,**

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Jürimäe (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne N. Jääskinen og M. Gavalec,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Climate Corporation Emissions Trading GmbH ved Rechtsanwalt W. Standfest,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne 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 2008/8/EU af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 1)

(herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Climate Corporation Emissions Trading GmbH (herefter »Climate Corporation«) og Finanzamt Österreich (skatte- og afgiftsmyndigheden, Østrig) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) af transaktioner bestående i en overdragelse af drivhusgasemissionskvoter.

## **Retsforskrifter**

### ***EU-retten***

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 I direktivets afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« findes et kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for ydelser«, som indeholder direktivets artikel 44, hvilken bestemmer:

»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.«

5 Denne artikel 44 hidrører fra direktiv 2008/8, som ændrede direktiv 2006/112 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser. Følgende fremgår af tredje og fjerde betragtning til direktiv 2008/8:

»(3) Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Hvis hovedreglen for tjenesteydelsers leveringssted skulle blive ændret i så henseende, ville der af både administrative og politiske grunde stadig være behov for visse undtagelser fra hovedreglen.

(4) Hvad angår leveringer af tjenesteydelser til afgiftspligtige personer bør hovedreglen være, at tjenesteydelsens leveringssted er det sted, hvor modtageren er etableret, snarere end det sted, hvor leverandøren er etableret. [...]«

6 Under momsdirektivets afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser« indeholder et kapitel 1, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, direktivets artikel 131, som bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

7 Dette afsnit IX indeholder ligeledes et kapitel 4, som har overskriften »Fritagelse i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet«. Under dette kapitel 4 fastsætter momsdirektivets artikel 138, stk. 1, følgende:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for [Det Europæiske] Fællesskab[...] til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

8 Direktivets artikel 196 bestemmer:

»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.«

9 Direktivets artikel 273, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

### **Østrigsk ret**

10 Følgende fremgår af § 3a, stk. 6, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 23. august 1994 (BGBl. 663/1994) i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen (BGBl. I 52/2009):

»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.«

11 Det fremgår i denne henseende af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at begreberne »erhvervsdrivende« og »øvrige ydelser«, der anvendes i denne bestemmelse, henholdsvis svarer til begreberne »afgiftspligtig person« og »levering af tjenesteydelser«, som anvendes i EU-retten.

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

12 I perioden fra den 1. til den 20. april 2010 overdrog Climate Corporation, som har hjemsted i Baden (Østrig), drivhusgasemissionskvoter mod vederlag til Bauduin Handelsgesellschaft mbH (herefter »Bauduin«), der har hjemsted i Hamburg (Tyskland).

13 Ved en momsansættelse for 2010 af 27. januar 2012 kvalificerede Finanzamt Baden Mödling (skatte- og afgiftsmyndigheden i Baden Mödling, Østrig) disse overdragelser af drivhusgasemissionskvoter som afgiftspligtige »leveringer af varer«, der ikke omfattes af afgiftsfrigtagelsen for leveringer inden for Fællesskabet. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden deltog Bauduin som *missing trader* i momskarruselsvig, og Climate Corporation vidste eller burde have vidst, at disse kvoter blev anvendt til momssvig.

14 Den 27. februar 2012 anlagde Climate Corporation sag til prøvelse af denne momsansættelse ved den forelæggende ret, Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig).

15 Denne ret lægger til grund, at overdragelserne af drivhusgasemissionskvoterne skal kvalificeres som »ydelse«, og ikke »levering af varer«, således som det fremgår af dom af 8. december 2016, A og B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Den forelæggende ret har præciseret, at under disse omstændigheder og i henhold til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 44, § 3a, stk. 6, i lov om omsætningsafgift og tysk ret befinder leveringsstedet for de ydelser, som Climate Corporation har leveret til Bauduin, sig i Tyskland. Disse ydelser er således ikke afgiftspligtige i Østrig, men i Tyskland, og det er Bauduin, der er betalingspligtig for moms i denne sidstnævnte medlemsstat.

17 Ifølge den forelæggende rets konstateringer burde Climate Corporation imidlertid have vidst, at de kvoter, der blev solgt til Bauduin, blev anvendt til svigagtige formål med henblik på momsunddragelse.

18 Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at i forbindelse med transaktioner bestående i leveringer inden for Fællesskabet har Domstolen i dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), fastslået, at indrømmelse af retten til momsfrigtagelse i forbindelse med en sådan levering, retten til fradrag for indgående moms og retten til tilbagebetaling af moms skal nægtes en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for disse rettigheder, medvirkede til momssvig begået inden for rammerne af en leveringskæde.

19 Den ønsker oplyst, om denne retspraksis finder anvendelse ved analogi på grænseoverskridende tjenesteydelser. En sådan anvendelse ville indebære, at leveringsstedet for tjenesteydelser i et tilfælde som det, der foreligger i tvisten i hovedsagen, skulle anses for at befinde sig i Østrig og ikke i Tyskland, uanset den modsatte ordlyd af momsdirektivets artikel 44 og de tilsvarende nationale bestemmelser.

20 Svaret på dette spørgsmål er ikke indlysende, eftersom der er både ligheder og forskelle mellem leveringer inden for Fællesskabet og grænseoverskridende tjenesteydelser inden for EU.

21 På denne baggrund har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivet] 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?«

## **Spørgsmålet om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling**

22 Climate Corporation har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. For det første er det præjudicielle spørgsmål forelagt på et hypotetisk grundlag. Da den i hovedsagen omhandlede transaktion ikke er afgiftspligtig i Østrig, men i Tyskland, tilkommer det ikke en østrigsk retsinstans at spørge Domstolen med henblik på at afklare de hypotetiske afgiftsmæssige forpligtelser for en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat. For det andet er dette spørgsmål en analogislutning fra dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), som ikke kan gøres, henset til de forskelle, der er mellem omstændighederne i hovedsagen og dem, der forelå i den sag, der gav anledning til denne dom.

23 Det bemærkes i denne henseende, at der ifølge Domstolens faste praksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge, og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve, er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

24 I den foreliggende sag fremgår det utvetydigt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret ikke ønsker en afklaring af en afgiftspligtig persons forpligtelser i en anden medlemsstat end den, hvor den er beliggende. Den ønsker derimod nærmere bestemt oplyst, om skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvor den er beliggende, i medfør af EU-retten kan momspålægge de transaktioner, der er genstand for tvisten i hovedsagen, selv om stedet for disse transaktioner ifølge den forelæggende ret befinder sig i en anden medlemsstat. Heraf følger, at anmodningen kan antages til realitetsbehandling.

25 For så vidt som Climate Corporation har rejst tvivl om muligheden for ved analogi at overføre konklusionerne fra dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), på en situation som den, der foreligger i tvisten i hovedsagen, er det endvidere tilstrækkeligt at fastslå, at denne argumentation er omfattet af besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål i realiteten.

26 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan følgelig antages til realitetsbehandling.

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

27 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets bestemmelser skal fortolkes således, at de er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat hvad angår en levering af ydelser fra en afgiftspligtig person etableret i denne medlemsstat til en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat fastslår, at leveringsstedet, som i henhold til direktivets artikel 44 er beliggende i denne anden medlemsstat, ikke desto mindre skal anses for at være beliggende i den førstnævnte medlemsstat, når den pågældende tjenesteyder vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den nævnte levering medvirkede til momssvig begået af modtageren af samme levering inden for rammerne af en leverandørkæde.

28 Det skal indledningsvis præciseres, og således som den forelæggende ret har anført, at transaktioner, der består i mod vederlag at overdrage drivhusgasemissionskvoter, skal kvalificeres som levering af ydelser i henhold til momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 30).

29 Leveringsstedet for ydelser skal fastlægges i overensstemmelse med bestemmelserne i momsdirektivets kapitel 3 under afsnit V. I denne henseende fastlægger dette kapitels afdeling 2 og 3 henholdsvis almindelige bestemmelser for fastsættelsen af beskatningsstedet for ydelser som særlige bestemmelser vedrørende levering af bestemte ydelser (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 37).

30 Formålet med de regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment, er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 25).

31 Ved således på en ensartet måde at fastsætte beskatningsstedet for tjenesteydelser, afgrænser de nævnte bestemmelser medlemsstaternes kompetence og fastslår en rationel fordeling af anvendelsesområdet for de forskellige nationale momslovgivninger (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 50 og 51).

32 I denne sammenhæng fastsætter momsdirektivets artikel 44 en almindelig regel med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for ydelser.

33 I henhold til denne almindelige regel 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. 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.

34 Det følger af opbygningen af momsdirektivets artikel 44, at hjemstedet for den økonomiske virksomhed således har forrang som tilknytningsmoment med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for ydelser, mens de to andre tilknytningsmomenter, som der fastsættes heri, er henholdsvis en fravigelse og subsidiær (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 53-56).

35 Der er endvidere ingen bestemmelser i dette direktiv, der fastsætter en særlig regel med henblik på fastlæggelse af beskatningsstedet for en transaktion, der består i mod vederlag at overføre drivhusgasemissionskvoter.

36 Det følger heraf, at i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 44 er stedet for en transaktion, der består i en overførsel mod vederlag foretaget af en afgiftspligtig person etableret i en medlemsstat af drivhusgasemissionskvoter til en anden afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, beliggende i denne sidstnævnte medlemsstat.

37 I den foreliggende sag fremgår det af den forelæggende rets forklaringer, at i medfør af momsdirektivets artikel 44 og de tilsvarende bestemmelser i den pågældende nationale ret er

stedet for de i hovedsagen omhandlede transaktioner beliggende i medlemsstaten for modtageren af de leverede ydelser, dvs. i Tyskland, og at det i henhold til direktivets artikel 196 og de tilsvarende bestemmelser i den pågældende nationale ret er modtageren, som er betalingspligtig for momsen over for statskassen. Denne modtager har imidlertid begået momssvig, og den pågældende tjenesteyder burde have vidst dette.

38 Det er på baggrund af disse indledende bemærkninger, at det skal afgøres, på trods af den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 44, om stedet for en transaktion, der består i en overførsel mod vederlag foretaget af en afgiftspligtig person etableret i en medlemsstat af drivhusgasemissionskvoter til en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, kan anses for at være beliggende i tjenesteyderens medlemsstat, når denne transaktion indgår i en momssvig.

39 Det fremgår i denne henseende af Domstolens faste praksis, at EU-retten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54, af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 43, og af 15.9.2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, præmis 27).

40 Domstolen har således fastslået, at de nationale myndigheder og domstole principielt kan eller endog skal nægte at indrømme de rettigheder, som er fastsat i momsdirektivet, når de påberåbes med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, såsom retten til afgiftsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet. Dette er tilfældet ikke blot, når momssvigen begås af den afgiftspligtige person selv, men også når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den pågældende transaktion medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. i denne retning dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 51 og 52, af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54, af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 42, og af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 49 og 50).

41 Til forskel fra de sager, der gav anledning til den i foregående præmis nævnte retspraksis, vedrører den foreliggende sag for det første imidlertid ikke påberåbelsen af en sådan ret, såsom retten til afgiftsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet, men fastlæggelsen af stedet for en afgiftspligtig transaktion.

42 En fortolkning, hvorefter stedet for levering af ydelser i tilfælde af momssvig kan anses for at være beliggende i en anden medlemsstat end den, der er bestemt i medfør af momsdirektivets bestemmelser om fastlæggelse af leveringsstedet for ydelser, ville være i strid med formålene med og den almindelige opbygning af disse bestemmelser således som afspejlet i nærværende doms præmis 30 og 31.

43 En sådan fortolkning ville nemlig svare til at graduere fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, således som den fremgår af de nævnte bestemmelser. I et tilfælde som det, der foreligger i den foreliggende sag, ville dette konkret have den virkning, at beskatningskompetencen for den medlemsstat, hvor modtageren af den pågældende tjenesteydelse er etableret, overføres til den medlemsstat, hvor leverandøren af tjenesteydelsen er etableret, uden noget retsgrundlag.

44 Det bemærkes endvidere, at den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om fastlæggelse af leveringsstedet for ydelser, og som det ligeledes fremgår af tredje og fjerde betragtning til direktiv 2008/8 samt af momsdirektivets artikel 44, sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor tjenesteydelserne forbruges (jf. analogt dom af

8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). En fortolkning som den, der er anført i nærværende doms præmis 42, ville imidlertid i sidste ende svare til, at afgiftsprovenuet overføres til en anden medlemsstat end den, hvor det endelige forbrug af disse ydelser finder sted.

45 For det andet er det korrekt, at en levering af ydelser, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, faktisk har lighedspunkter med en levering inden for Fællesskabet, idet de begge involverer personer, der er etableret i to medlemsstater. Det forholder sig ikke desto mindre således, at på EU-rettens nuværende udviklingstrin er den retlige ordning for leveringer inden for Fællesskabet og ordningen for grænseoverskridende tjenesteydelser inden for EU forskellige.

46 Hvad angår ordningen for de førstnævnte indebærer enhver levering inden for Fællesskabet af en vare som omhandlet i momsdirektivets artikel 138 således en erhvervelse heraf inden for Fællesskabet som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b). Levering inden for Fællesskabet og erhvervelse inden for Fællesskabet, der udgør en anden afgiftsudløsende begivenhed, udgør én og samme økonomiske transaktion, med hensyn til hvilken beskatningskompetencen fordeler sig mellem den medlemsstat, hvor forsendelsen af varen påbegyndes, og den medlemsstat, hvor forsendelsen heraf afsluttes, som hver især har ansvaret for at udøve de kompetencer, som de er tillagt (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 22-24).

47 Levering inden for Fællesskabet af en vare er således afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen af varen er påbegyndt, uden at det berører retten til fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms i denne medlemsstat, mens en erhvervelse inden for Fællesskabet pålægges moms i modtagelsesmedlemsstaten (jf. i denne retning dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

48 Afsendelsesmedlemsstaten for varen kan derfor i givet fald afslå at indrømme afgiftsfritagelse på grundlag af de beføjelser, som tilkommer den i medfør af momsdirektivets artikel 131, for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug (jf. i denne retning dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 51).

49 Denne ordning for transaktioner inden for Fællesskabet finder derimod ikke anvendelse på grænseoverskridende levering af tjenesteydelser inden for EU, med hensyn til hvilke kun en medlemsstat, der fastlægges i overensstemmelse med momsdirektivets bestemmelser, har beskatningskompetence.

50 I modsætning til de beføjelser, der er tillagt afsendelsesmedlemsstaten for en vare, som er genstand for en levering inden for Fællesskabet, således som de er beskrevet i nærværende doms præmis 46-48, har den medlemsstat, hvor leverandøren af en tjenesteydelse, som leveres til en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, er etableret, og for hvilken stedet i henhold til momsdirektivets artikel 44 befinder sig i sidstnævnte medlemsstat, således ikke i kraft af dette direktiv nogen beføjelse til at pålægge en sådan levering moms.

51 Den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 40, kan følgelig ikke anvendes ved analogi på fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser.

52 Det følger af det ovenstående, at leveringsstedet for tjenesteydelser ikke kan ændres med den begrundelse, at den pågældende transaktion er behæftet med momssvig, idet en sådan ændring ville være i strid med den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 44.

53 Med dette sagt kan medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 273 træffe



foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig. Disse foranstaltninger må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. Det påhviler principielt skatte- og afgiftsmyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den afgiftspligtige person med henblik på såvel at opfange momsuregelmæssigheder og svig som at pålægge den afgiftspligtige person, der har begået disse uregelmæssigheder eller denne svig, sanktioner (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57 og 62, og af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 38).

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets bestemmelser skal fortolkes således, at de er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat hvad angår en levering af ydelser fra en afgiftspligtig person etableret i denne medlemsstat til en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat fastslår, at leveringsstedet, som i henhold til direktivets artikel 44 er beliggende i denne anden medlemsstat, ikke desto mindre skal anses for at være beliggende i den førstnævnte medlemsstat, når den pågældende tjenesteyder vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den nævnte levering medvirkede til momssvig begået af modtageren af samme levering inden for rammerne af en leverandørkæde.

### **Sagsomkostninger**

55 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 de 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 (Ottende Afdeling) for ret:

**Bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EU af 12. februar 2008,**

**skal fortolkes således, at**

**de er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat hvad angår en levering af ydelser fra en afgiftspligtig person etableret i denne medlemsstat til en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat fastslår, at leveringsstedet, som i henhold til artikel 44 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2008/8, er beliggende i denne anden medlemsstat, ikke desto mindre skal anses for at være beliggende i den førstnævnte medlemsstat, når den pågældende tjenesteyder vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den nævnte levering medvirkede til merværdiafgiftssvig begået af modtageren af samme levering inden for rammerne af en leverandørkæde.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.