Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 10. februar 2022 [1]

Sag C-596/20

DuoDecad Kft.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn))

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftslovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – leveringsstedet for ydelser – fastsættelse af ydelsesmodtageren – betydningen for leveringsstedet af et arrangement, der muligvis udgør misbrug, mellem modtageren af ydelsen og en tredjepart – neutralitetsprincippet – undgåelse af dobbelt afgiftspåligning – samarbejdspligten for medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder«

I. Indledning

1. Denne præjudicielle sag illustrerer grænserne for harmoniseringen af lovgivningen i Den Europæiske Union. Selv om alle medlemsstater har gennemført det tilgrundliggende direktiv korrekt, medfører anvendelsen heraf på en grænseoverskridende tjenesteydelse alligevel divergerende resultater. Både Portugal og Ungarn anser leveringsstedet for en tjenesteydelse for at ligge på deres område og gør krav på momsen. Der sker en reel dobbelt afgiftspåligning af den samme transaktion på trods af en fuldstændig harmonisering af lovgivningen.

2. Dette er navnlig problematisk, da de involverede virksomheder i henhold til momsdirektivets ordning ikke er de egentlige bærere af afgiften, men kun – som Domstolen har formuleret det [2] – afgiftsopkrævere for staten. Egentlig skal momsen være neutral for den virksomhed, der blot opkræver denne afgift. Dette fungerer kun, hvis afgiften kun opkræves én gang. Det forudsætter igen, at leveringsstedet for tjenesteydelsen kun ligger i én medlemsstat. Dette bestemmes i princippet også i momsdirektivet. Imidlertid skal det samtidig være udelukket, at det i begge medlemsstater kan fastslås ved en endelig afgørelse, at stedet både kan ligge i den ene og den anden medlemsstat. Med andre ord: Der må ikke være nogen kvalificeringskonflikter.

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Jf. herom dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

3. Desuden rejser denne præjudicielle sag spørgsmålet om fastsættelsen af den relevante ydelsesmodtager, når denne og en tredjepart beskyldes for at have et arrangement, der udgør misbrug af en rettighed. Dette har i den foreliggende sag betydning for den korrekte fastsættelse af leveringsstedet. Selv hvis denne beskyldning er korrekt, opstår der nemlig det spørgsmål, om en beskyldning om misbrug af en rettighed i forholdet mellem tredjeparten og ydelsesmodtageren kan have indvirkninger på tjenesteyderen, dvs. på stedet for den pågældendes ydelse.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Momsdirektivet

4. De relevante retsforskrifter udgøres af momsdirektivet [3] i den affattelse, der gjaldt for de omtvistede år 2009 [4] og 2011 [5].

5. Artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer følgende:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

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

6. Direktivets artikel 24, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

7. Direktivets artikel 28 bestemmer følgende:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

8. Fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser blev med virkning fra den 1. januar 2010 ændret således [6], at der gjaldt forskellige fastsættelser af leveringsstedet for de to omtvistede år.

9. For det omtvistede år 2009 har direktivets artikel 43 følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

[3] – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006, EUT 2006, L 347, s. 1.

[4] – Som i denne henseende senest ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25.6.2009, EUT 2009, L 175, s. 12.

[5] – Som i denne henseende senest ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7.12.2010, EUT 2010, L 326, s. 1.

[6] – Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser, EUT 2008, L 44, s. 11.

10. Denne fastsættelse af leveringsstedet blev for det omtvistede år 2009 suppleret ved momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra k):

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II.«

11. Det omtalte bilag II [»Vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra k)]« nævner bl.a. »Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware« og »Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser«.

12. Direktivets artikel 196 bestemte for det omtvistede år 2009 følgende vedrørende omvendt betalingspligt for ydelsesmodtageren i forbindelse med en tjenesteydelse leveret af en skatte- og afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i artikel 56 eller kunden til en ydelse som omhandlet i artikel 44, 47, 50, 53, 54 og 55, såfremt vedkommende er momsregistreret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

13. For det omtvistede år 2011 fastsætter direktivets artikel 44 derimod følgende vedrørende fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser til en skatte- og afgiftspligtig person:

»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.«

14. Direktivets artikel 196 (omvendt betalingspligt for ydelsesmodtageren) lyder for det omtvistede år 2011 tilsvarende:

»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.«

2. Forordning nr. 904/2010

15. Medlemsstaternes administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift (moms) er desuden reguleret ved forordning (EU) nr. 904/2010[7].

16. Syvende betragtning til forordning nr. 904/2010 har følgende ordlyd:

»Med henblik på opkrævningen af det skyldige afgiftsbeløb bør medlemsstaterne samarbejde om at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse. De skal derfor ikke alene sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, der er skyldige på deres eget område, men bør også yde bistand til andre medlemsstater for at sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, som er knyttet til en aktivitet, der udføres på deres eget område, men som er skyldige i en anden medlemsstat.«

17. Artikel 1, stk. 1, i forordning nr. 904/2010 bestemmer følgende:

»Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de kompetente myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen, skal samarbejde med de kompetente myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre overholdelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig. Der fastsættes især regler og procedurer, som giver medlemsstaterne mulighed for at indsamle og udveksle de nævnte oplysninger elektronisk.«

B. Ungarsk lovgivning

18. Momsdirektivet blev gennemført ved Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om den generelle omsætningsafgift).

III. Hovedsagen

A. Baggrunden for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse

19. Baggrunden for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse er de portugisiske og ungarske skatte- og afgiftsmyndigheders divergerende afgørelser vedrørende leveringsstedet for IT-supporttjenesteydelser, som blev leveret af en ungarsk virksomhed (DuoDecad Kft. – herefter »sagsøgeren«) til en portugisisk virksomhed (Lalib Gestao e Investimentos LDA – herefter »Lalib«).

20. Disse divergerende afgørelser er i sidste ende en fortsættelse af en tvist om den skatte- og afgiftsretlige anerkendelse af en anden ungarsk virksomheds (WebMindLicenses) licensoverdragelser til den samme portugisiske virksomhed (Lalib). Der er tale om en licensaftale

[7] – Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7.10.2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1).

vedrørende tilrådighedsstillelse af knowhow, som gjorde det muligt at drive et websted, der udbød interaktive audiovisuelle tjenesteydelser. Denne tvist var allerede for flere år siden genstand for en præjudiciel sag for Domstolen [8].

21. I denne tidligere sag spurgte en ungarsk ret Domstolen, om denne licensaftale kunne anses for at udgøre misbrug af en rettighed, og hvilke kriterier der var relevante i denne henseende. Desuden blev Domstolen spurgt, om forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndighed, som undersøger, hvorvidt der skal pålægges moms på ydelser, der allerede er blevet pålagt moms i andre medlemsstater, er forpligtet til at fremsende en anmodning om samarbejde til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater.

22. Som svar på disse spørgsmål fastslog Domstolen bl.a., at det tilkommer den forelæggende ret at undersøge alle omstændighederne i hovedsagen med henblik på at fastslå, om denne aftale udgjorde et rent kunstigt arrangement, som skjulte den omstændighed, at de omhandlede tjenesteydelser ikke reelt blev leveret af det licensmodtagende selskab, men faktisk blev leveret af det licensudstedende selskab. Det skal bl.a. undersøges, om etableringen af det licensmodtagende selskabs hjemsted for dets økonomiske virksomhed eller faste forretningssted var reel, om selskabet havde en passende struktur til at udøve den omhandlede økonomiske virksomhed for så vidt angår lokaler og menneskelige og tekniske ressourcer, eller om nævnte selskab udøvede denne økonomiske virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko. Der skal endvidere fremsendes en anmodning om oplysninger til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater, såfremt en sådan anmodning er nyttig eller endog uundværlig med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat.

23. Sådanne oplysninger er i mellemtiden blevet indhentet hos de portugisiske myndigheder i sagen mellem WML og den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed. Heri lægges det ifølge sagsøgerens udsagn til grund, at den portugisiske virksomhed faktisk er etableret i Portugal. Imidlertid har den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed tilsyneladende også lagt til grund, at indgåelsen af aftalen mellem WML og den portugisiske virksomhed udgør misbrug af en rettighed. Dermed drives webstedet kun af WML, og de transaktioner, der genereres herved, leveres af WML fra Ungarn. »Den logiske konsekvens« er, at alle de IT-supporttjenesteydelser, som havde forbindelse med driften af webstedet, ligeledes kun blev leveret til WML i Ungarn og ikke til den portugisiske virksomhed.

B. Retsforhandlingernes forløb i hovedsagen

24. Sagsøgeren er en virksomhed, der leverer IT-supporttjenesteydelser til operatører af websteder. Den blev stiftet den 8. oktober 2007. Der er tilsyneladende en vis forbindelse med WML, hvilket imidlertid ikke fremgår med den fornødne tydelighed af anmodningen om præjudiciel afgørelse. Ifølge den forelæggende rets andet spørgsmål er indehaveren af WML samtidig direktør for og/eller indehaver af sagsøgeren.

25. Sagsøgeren har ansat fagfolk med mange års erfaring, og på grund af et stabilt teknisk miljø anses selskabet for at være markedsleder inden for transmission af multimedieindhold via internettet. Sagsøgerens største kunde var det portugisiske selskab Lalib, som selskabet i perioden fra juli til december 2009 og i hele 2011 udstedte fakturaer til på i alt 8 086 829,40 EUR for tjenesteydelser vedrørende bistand, vedligeholdelse og udførelse.

[8] – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

26. Det portugisiske selskab Lalib blev stiftet den 16. februar 1998 i henhold til portugisisk lovgivning, og i den omhandlede periode var dets hovedaktivitet levering af elektroniske underholdningstjenesteydelser.

27. Den ungarske told- og skattemyndighed gennemførte en skatte- og afgiftskontrol af sagsøgeren. Genstanden for kontrollen var moms, og den vedrørte andet halvår af 2009 og hele regnskabsåret 2011. Som følge af kontrollen pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse af 10. februar 2020 sagsøgeren en difference på 458 438 000 ungarske forint (HUF) (ca. 1,25 mio. EUR) og pålagde desuden selskabet en skatte- og afgiftsbøde på 343 823 000 HUF (ca. 1 mio. EUR) og morarenter for et beløb på 129 263 000 HUF (ca. 350 000 EUR). Sagsøgeren indgav en klage, som blev afvist ved afgørelse af 6. april 2020.

28. Den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndigheds afgørelser var baseret på, at denne under den administrative procedure havde konstateret, at den faktiske modtager af de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverede til Lalib, ikke var Lalib, men WML. På grundlag af en ny sag mod WML blev det konstateret, at tjenesteydelserne ved hjælp af webstedet ikke blev leveret af Lalib fra Portugal, men af WML i Ungarn. Den omtvistede licensaftale mellem Lalib og WML var ifølge myndigheden en fiktiv aftale.

29. Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse. Ifølge selskabet leverede det i lighed med andre samarbejdspartnere bistandsydelser direkte til Lalib og ikke til WML. Hvad angår de aftaler, der blev indgået med Lalib, intervenerede hverken WML eller WML's majoritetsdeltager. Derimod anmodede told- og skattedirektoratet for store skatteydere ved den nationale skatte- og afgiftsmyndighed i sagen mod WML den portugisiske myndighed om at præcisere de faktiske omstændigheder. I sit svar på denne internationale anmodning anførte den portugisiske myndighed klart, at Lalib var etableret i Portugal, at selskabet i den omhandlede periode faktisk udøvede økonomisk virksomhed for egen regning og risiko, og at det rådede over alle de tekniske og menneskelige ressourcer, der var nødvendige for at udnytte den viden, der var erhvervet på internationalt plan.

30. Eftersom leveringsstedet for de transaktioner, der blev gennemført ved hjælp af webstedet (af Lalib eller WML), på trods af den allerede gennemførte præjudicielle sag vurderes forskelligt af den portugisiske og den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed, og da dette kan have indvirkning på leveringsstedet for sagsøgerens transaktioner, anser den ret, der skal træffe afgørelse om søgsmålet, en ny anmodning om præjudiciel afgørelse for at være nødvendig.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

31. På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to meget lange spørgsmål:

»1) Skal artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 i [momsdirektivet] fortolkes således, at et selskab, der modtager en knowhow-licens – hvilket selskab er etableret i en EU-medlemsstat (i den foreliggende hovedsag i Portugal) – ikke leverer de tjenesteydelser, der er tilgængelige på et websted, til slutbrugerne, således at selskabet ikke kan være modtager af den tekniske supporttjenesteydelse knowhow fra en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat (i den foreliggende hovedsag i Ungarn), som

underleverandør, men at vedkommende leverer en sådan tjenesteydelse til et selskab, der opretter en knowhow-licens, og som er etableret i den anden medlemsstat, under omstændigheder, hvorunder det licensmodtagende selskab:

a) havde kontorer, der var lejet i den første medlemsstat, kontor- og IT-infrastruktur, eget personale og omfattende erfaring inden for elektronisk handel, og en indehaver, der havde mange internationale forbindelser, og en direktør, der var kvalificeret inden for området elektronisk handel;

b) havde opnået den knowhow, som afspejlede webstedernes driftsprocesser og ajourføringerne heraf, udsendte udtalelser herom, foreslog ændringer i disse processer og godkendte dem;

c) var modtager af de tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverede på grundlag af denne knowhow;

d) regelmæssigt modtog rapporter vedrørende de tjenesteydelser, der blev leveret af underleverandørerne (navnlig vedrørende trafikken på webstederne og de betalinger, der var gennemført fra bankkontoen);

e) i eget navn registrerede de internetdomæner, der muliggjorde adgangen til webstederne via internettet;

f) var anført på webstederne som tjenesteyder;

g) selv foretog skridt med henblik på at opretholde webstedernes popularitet;

h) i eget navn indgik de aftaler med samarbejdspartnere og underleverandører, der var nødvendige for at levere tjenesteydelsen (navnlig med de banker, der tilbød kortbetaling på webstederne, med de personer, der skabte det indhold, der var tilgængeligt på websiderne, og med de webmastere, der promoverede indholdet);

i) havde et komplet system til modtagelse af indtægter fra leveringen af den pågældende tjenesteydelse til slutbrugerne, såsom bankkonti, en eksklusiv og fuldstændig beføjelse til at disponere over de nævnte konti, en database over slutbrugerne, der gjorde det muligt at udstede fakturaer til disse for leveringen af tjenesteydelsen, samt eget faktureringssoftware;

j) på webstederne angav sit eget hjemsted i den første medlemsstat som fysisk kundeservice, og

k) er et selskab, der er uafhængigt af såvel licensgiveren som ungarske underleverandører, der har til opgave at gennemføre visse tekniske processer, der er beskrevet i knowhowen,

henset ligeledes til, at: i) de ovenfor beskrevne omstændigheder blev bekræftet af den tilsvarende myndighed i den første medlemsstat i dennes egenskab af et organ, der er egnet til at kontrollere disse omstændigheder, der er objektive, og som kan efterprøves af tredjemænd; ii) den omstændighed, at selskabet i den anden medlemsstat ikke kunne få adgang til en betalingstjenesteudbyder, der kunne sikre modtagelse af kortbetaling på webstedet, udgjorde en objektiv hindring for leveringen af tjenesteydelsen via webstederne i denne medlemsstat, hvorfor det selskab, der er etableret i denne medlemsstat, aldrig foretog

leveringen af den tjenesteydelse, der var tilgængelig på webstederne, hverken før eller efter den undersøgte periode, og iii) det licensmodtagende selskab og dets tilknyttede virksomheder opnåede en fordel, der stammer fra driften af webstedet, som samlet var større end den forskel, der opstår som følge af anvendelsen af momssatsen i den første medlemsstat og i den anden medlemsstat?

2) Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 fortolkes således, at et selskab, der udsteder en knowhow-licens – hvilket selskab er etableret i en anden EU-medlemsstat – leverer de tjenesteydelser, der er tilgængelige på et websted, til slutbrugerne, således at selskabet er modtager af den tekniske supporttjenesteydelse knowhow fra en afgiftspligtig person som underleverandør, og vedkommende ikke leverer en sådan tjenesteydelse til et licensmodtagende selskab, der er etableret i den første medlemsstat, under omstændigheder, hvorunder det licensudstedende selskab:

   a) havde egne midler, der udelukkende bestod i et lejet kontor og en computer, der blev benyttet af selskabets direktør;

   b) som egne ansatte kun havde en direktør og en juridisk rådgiver, der arbejdede på deltid i nogle timer pr. uge;

   c) som den eneste aftale havde aftale om udvikling af knowhow;

   d) sikrede, at de domænenavne, som vedkommende var indehaver af, blev registreret af det licensmodtagende selskab i eget navn i henhold til den aftale, der var indgået med selskabet;

   e) aldrig optrådte som udbyder af de pågældende tjenesteydelser over for tredjemænd, navnlig slutbrugerne, bankerne, der tilbød kortbetaling på webstederne, de personer, der skabte det indhold, der var tilgængeligt på websiderne, og de webmastere, der promoverede indholdet;

   f) aldrig har udstedt dokumentation vedrørende de tjenesteydelser, der var tilgængelige på webstederne, bortset fra den faktura, der svarer til licensrettighederne, og

   g) ikke rådede over et system (såsom bankkonti og anden infrastruktur), der gjorde det muligt at modtage indtægter fra de tjenesteydelser, der blev leveret via webstederne,

   henset ligeledes til den omstændighed, at det følger af dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), at den omstændighed, at direktøren for og eneaktionæren i det licensudstedende selskab har skabt selskabets knowhow, og at denne samme person øver indflydelse på eller har kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de tjenesteydelser, som bliver udført på baggrund heraf, ikke i sig selv forekommer at være afgørende, således at den fysiske person, som er direktør for og indehaver af det licensudstedende selskab, ligeledes er direktør for og/eller indehaver af de underleverandørselskaber – og følgelig af det sagsøgende selskab – der samarbejder om levering af tjenesteydelsen som underleverandører på vegne af det licensmodtagende selskab, ved at udvikle de dem påhvilende ovennævnte funktioner?«

32. I retsforhandlingerne for Domstolen har sagsøgeren, Den Portugisiske Republik, Ungarn og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

V. Bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmål

33. De to præjudicielle spørgsmål kan kun forstås, hvis hovedsagens genstand tages i betragtning. I denne sag vedrører uenigheden mellem sagsøgeren og den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed leveringsstedet for de IT-tjenesteydelser, som sagsøgeren leverede til Lalib.

34. Stedet for sådanne tjenesteydelser, der leveres elektronisk, ligger – både i henhold til tidligere lovgivning [momsdirektivets artikel 43, sammenholdt med artikel 56, stk. 1, litra k), i den affattelse, der gjaldt for 2009] og ny lovgivning (momsdirektivets artikel 44 i den affattelse, der gjaldt for 2011) – på det sted, hvor modtageren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis Lalib er modtager af tjenesteydelserne, vil stedet være i Portugal, og Portugal vil således med rette have opkrævet momsen. Hvis den egentlige modtager af ydelsen derimod er en virksomhed i Ungarn (f.eks. WML), vil leveringsstedet for IT-tjenesteydelserne være i Ungarn, og dermed vil Ungarn med rette have gjort krav på momsen.

35. Ved en nærmere betragtning er det irrelevant for sagsøgeren, hvor leveringsstedet for selskabets tjenesteydelser ligger, når begge de mulige modtagere af ydelserne er virksomheder med fradragsret, som betaler den aftalte pris med tillæg af den relevante moms. Den divergerende afgiftssats i Ungarn og Portugal har i så fald ingen indvirkning. Det er dog ikke uden betydning for sagsøgeren, om transaktionen beskattes én gang – i Ungarn *eller* Portugal – eller to gange – i Ungarn *og* Portugal – eftersom det vederlag, som er aftalt med en ydelsesmodtager, ligeledes kun modtages én gang.

36. På denne baggrund vedrører de to præjudicielle spørgsmål fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet med henblik på at fastsætte det korrekte sted for de tjenesteydelser, som sagsøgeren har leveret i det konkrete tilfælde. Eftersom dette sted afhænger af ydelsesmodtagerens hjemsted, er det afgørende for den forelæggende ret, hvorledes den »rigtige« ydelsesmodtager i EU-retlig henseende fastsættes korrekt i det foreliggende (grænseoverskridende) tilfælde, som involverer en yderligere skatte- og afgiftsmyndighed, der har nået et andet resultat end den første skatte- og afgiftsmyndighed (»kvalifikationskonflikt«).

37. Da tvivlen vedrørende fastsættelsen af den rigtige ydelsesmodtager desuden skyldes spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede licensoverdragelse fra WML til Lalib udgør »misbrug af en rettighed«, har den forelæggende ret endvidere stillet det spørgsmål, om den omstændighed, at licensoverdragelsen (eventuelt) kan udgøre misbrug af en rettighed, kan have indflydelse på leveringsstedet for en tredjeparts ydelse.

38. Jeg foreslår derfor Domstolen, at de to spørgsmål forkortes betydeligt og omformuleres med henblik på at give den forelæggende ret en nyttig besvarelse.

39. Den forelæggende ret ønsker nemlig som det centrale punkt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, 24, 28 og 43 ff. under hensyntagen til artikel 196 i de relevante affattelser skal fortolkes således, at den civilretlige medkontrahent, som har betalt vederlaget (her Lalib), under de

foreliggende omstændigheder er ydelsesmodtager og dermed afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet. Eller medfører det forhold, at der eventuelt foreligger en praksis, som udgør misbrug af en rettighed, mellem medkontrahenten og en tredjepart (her WML), at denne tredjepart skal anses for at være ydelsesmodtager og dermed er afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet?

40. Den særlige baggrund for sagen som beskrevet ovenfor giver også Domstolen mulighed for at præcisere, om momsdirektivets neutralitetsprincip, henset til forordning nr. 904/2010, kræver, at der i tilfælde af grænseoverskridende faktiske omstændigheder kun må være et enkelt leveringssted, eller om den skatte- og afgiftspligtige person i visse tilfælde kan være udsat for en risiko for, at de to involverede skatte- og afgiftsmyndigheder træffer divergerende afgørelser, og dermed for dobbelt afgiftspåligning med hensyn til moms.

41. Med henblik på besvarelsen af de omformulerede spørgsmål skal det i første omgang afklares, hvorledes modtageren af en tjenesteydelse skal fastsættes inden for momsretten (jf. B). Efterfølgende undersøges det, om det forhold, at der foreligger en praksis, som udgør misbrug af en rettighed, mellem denne ydelsesmodtager og en tredjepart, kan have indflydelse på leveringsstedet for tjenesteyderens ydelse (jf. C). Herefter behandles problematikken vedrørende divergerende afgørelser fra skatte- og afgiftsmyndighederne i forskellige medlemsstater inden for et harmoniseret momssystem (jf. D).

B. Fastsættelsen af ydelsesmodtageren inden for momsretten

42. Fastsættelsen af den »rigtige« modtager af en tjenesteydelse sker i henhold til generelle principper. Der skal sondres mellem dette og spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en praksis, som udgør misbrug. Fastsættelsen af den rigtige ydelsesmodtager følger af fortolkningen af momsdirektivet og har i henhold hertil indvirkning på leveringsstedet for tjenesteydelsen. Konstateringen af, at der foreligger en praksis, der udgør misbrug, hviler derimod på en vurdering af de faktiske omstændigheder. Den medfører, at de transaktioner, der indgår i denne praksis, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget[9].

43. Af anmodningen om præjudiciel afgørelse fremgår det imidlertid kun, at den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed betragter det aftalemæssige arrangement mellem WML og Lalib som en praksis, der udgør misbrug, eftersom brugerne af webstedet gennem denne aftalestruktur blev betjent fra Portugal til en lavere momssats end fra Ungarn. Som det fremgår af sagsøgerens udtalelse, er der imidlertid i den straffesag, som er blevet indledt i denne forbindelse, hidtil ikke blevet fremsat beskyldning om skatte- og afgiftssvig.

44. Derimod fremgår det ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret anser aftaleforholdet mellem sagsøgeren og Lalib for at være en praksis, som udgør misbrug. Dette er plausibelt, eftersom størrelsen på momssatsen er irrelevant i forholdet mellem fradragsberettigede virksomheder. Både Lalib og WML kan neutralisere momsbyrden ved hjælp af et fradrag. For så vidt fremgår det ikke af sagens akter, hvilken skatte- og afgiftsmæssig fordel sagsøgeren kunne drage af at levere IT-supporttjenesteydelserne til en portugisisk virksomhed og ikke til en ungarsk virksomhed. Portugal har med rette henvist hertil.

[9] – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 46), af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 52), og af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 98).

45. Dermed opstår der – som Portugal ligeledes med rette har henvist til – primært det spørgsmål, hvorledes ydelsesmodtageren (her modtageren af sagsøgerens IT-tjenesteydelser) skal fastsættes i henhold til momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet.

46. I henhold til fast retspraksis er formålet med de regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes [10]. Dette indebærer, at der kun kan være én ydelsesmodtager af en afgiftspligtig tjenesteydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

47. I henhold til fast retspraksis foreligger der imidlertid kun en afgiftspligtig tjenesteydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. Det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [11].

48. Mellem to kontrahenter, som har aftalt levering af en tjenesteydelse mod et vederlag, består der sædvanligvis et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. I henhold til den præjudicielle sag bestod der kun et sådant forhold mellem sagsøgeren og Lalib. WML var derimod ikke part i indgåelsen af aftalen vedrørende de IT-supportydelser, der skulle leveres, og vederlaget blev heller ikke betalt af WML. Dermed er den civilretlige medkontrahent, dvs. Lalib, ydelsesmodtager og dermed afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelsen.

49. Denne fortolkning – ydelsesmodtageren er principielt den, der er tjenesteyderens medkontrahent og er forpligtet til at betale modydelsen – bekræftes af bestemmelsen i momsdirektivets artikel 196, som supplerer bestemmelserne om leveringsstedet.

50. Momsdirektivets artikel 196 bestemmer nemlig, at momsen ved omvendt betalingspligt påhviler den virksomhed, der er kunden til en ydelse (her Lalib), og ikke tjenesteyderen (her sagsøgeren), såfremt ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat. Herved skal skatte- og afgiftsopkrævningen – som 42. betragtning til momsdirektivet tydeliggør – forenkles og afgiftspåligningens effektivitet sikres [12]. Baggrunden for den omvendte betalingspligt i henhold til momsdirektivets artikel 196 er det forhold, at det vil være vanskeligt for den medlemsstat, hvor bestemmelsesstedet ligger, at opkræve skatter og afgifter fra virksomheder i udlandet. Desuden fritager denne omvendte betalingspligt tjenesteyderen fra registrerings- og angivelsesforpligtelser i andre medlemsstater [13].

51. Den omvendte betalingspligt gør en indirekte forbrugsafgift til en direkte forbrugsafgift, som direkte påhviler ydelsesmodtageren. En sådan udskiftning af den skatte- og afgiftspligtige person forudsætter imidlertid, at ydelsesmodtageren, der nu ud over vederlaget også skylder momsen,

[10] – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42), og af 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). I denne retning også dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 42).

[11] – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 31), jf. i denne retning dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39), og dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 21 og 22).

[12] – I denne retning allerede dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), præmis 24), og af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 28), begge vedrørende momsdirektivets artikel 199.

[13] – Dom af 6.10.2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, præmis 33), vedrørende sjette EF-direktivs artikel 21, stk. 1, litra b).

kan tage hensyn til dette skatte- og afgiftstilsvar, når vederlaget aftales, eller senest ved betalingen af vederlaget. Dette er i princippet kun muligt for medkontrahenten, som skylder modydelsen på grundlag af det førnævnte retlige forhold.

52. Det kan konkluderes, at det følger af en fortolkning, som er afstemt med momsdirektivets artikel 196, af bestemmelserne om fastsættelsen af leveringsstedet, at det i princippet er den tjenesteydende virksomheds medkontrahent, der er ydelsesmodtager og dermed afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet.

C. Betydningen af, at der foreligger en praksis, som udgør misbrug, mellem den egentlige ydelsesmodtager og en tredjepart

53. Dermed er det klart, at den civilretlige medkontrahent, som skylder modydelsen, principielt er ydelsesmodtager i momsdirektivets forstand. Det skal undersøges, om dette ændres af, at der muligvis foreligger en praksis, som udgør misbrug, mellem ydelsesmodtageren og en tredjepart (dvs. her mellem Lalib og WML).

1. De ungarske skatte- og afgiftsmyndigheders opfattelse

54. Efter mit synspunkt skal dette spørgsmål i overensstemmelse med Portugals opfattelse besvares benægtende. De ungarske skatte- og afgiftsmyndigheders modsatrettede standpunkt er i strid med grundlaget for momsdirektivets system. Dette standpunkt er baseret på den antagelse, at det følger af den praksis, som udgør misbrug, mellem WML og Lalib, at webstedet drives fra Ungarn af WML, og at IT-supporttjenesteydelserne dermed også kun kan være blevet leveret til WML i Ungarn. Til forskel fra Kommissionens opfattelse er fastsættelsen af den »rigtige« modtager af sagsøgerens ydelser imidlertid ikke nært forbundet med spørgsmålet om, hvorvidt licensaftalen mellem WML og Lalib skal vurderes at udgøre misbrug af en rettighed.

55. Ifølge denne logik ville ikke kun sagsøgerens ydelser, men samtlige de ydelser, som Lalib – en eksisterende portugisisk virksomhed (hvis det portugisiske svar på den ungarske anmodning om oplysninger er blevet gengivet korrekt) – har modtaget i forbindelse med driften af webstedet, nemlig skulle afgiftspålægges i Ungarn; det ville også gælde for andre portugisiske tjenesteyderes ydelser. Det forhold, at den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed – til forskel fra den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed – mener, at Lalib enten ikke eksisterer eller i denne henseende skal sidestilles med WML, er i hvert fald ikke et tilstrækkeligt grundlag herfor.

2. Hensyntagen til værdineutraliteten inden for momsretten

56. For det første er momsdirektivet i princippet værdineutralt [14]. I henhold til Domstolens faste praksis skal der lægges vægt på den *pågældende transaktions* objektive karakter [15]. Dette gælder navnlig fortolkningen af bestemmelserne om fastsættelsen af leveringsstedet, der – som

[14] – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 50 – princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at der foretages en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner), af 29.6.2000, Salumets m.fl. (C-455/98, EU:C:2000:352, præmis 19), af 29.6.1999, Coffeeshop »Siberië« (C-158/98, EU:C:1999:334, præmis 14 og 21). Vedrørende undtagelser jf. dom af 6.12.1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), og af 5.7.1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, præmis 20).

[15] – Dom af 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 36), af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 39), af 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, præmis 33), og af 6.4.1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 24).

Domstolen korrekt har formuleret det – dels har til formål at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes [16]. De tjener dermed til at opdele medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige suverænitet mellem dem.

57. Det er derfor uden betydning for spørgsmålet om, hvem der er ydelsesmodtager, og hvor leveringsstedet er, om modtageren af en bilvask også er bilens ejer, har lejet bilen eller har stjålet bilen. Også en tyv, der har bestilt og betalt for rengøringen af den stjålne bil, er og bliver ydelsesmodtager, og dermed er den pågældendes person (f.eks. om vedkommende er afgiftspligtig eller ej – jf. dels momsdirektivets artikel 44 og dels artikel 45) afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelsen.

3. Hensyntagen til tjenesteyderens perspektiv

58. De ungarske skatte- og afgiftsmyndigheders logik som anført ovenfor ser desuden bort fra momsens indirekte beskatningsteknik. Det »abstraktionsprincip«, som blev forklaret ved hjælp af eksemplet med en biltyv, følger nemlig også af den kendsgerning, at den tjenesteydende virksomhed ved skatte- og afgiftsopkrævningen fungerer som statens forlængede arm (»afgiftsopkræver for staten« [17]). Eftersom den pågældende ikke gør dette frivilligt, men i kraft af et lovmæssigt påbud, kan man også betragte vedkommende som »tvangsmæssig medhjælper for staten« [18].

59. Denne medhjælper for staten har imidlertid brug for at vide, hvor leveringsstedet for en tjenesteydelse er, for at kunne anvende den rigtige afgiftssats og betale den korrekte afgift. Såfremt leveringsstedet for en tjenesteydelse afhænger af en egenskab ved ydelsesmodtageren (f.eks. om vedkommende er en afgiftspligtig person), er det nødvendigt, at tjenesteyderen kan afgøre dette autonomt.

60. Den pågældende kan identificere sin medkontrahent, som på grundlag af vilkårene i aftalen er forpligtet til at betale vedkommende modydelsen (prisen). Omstændigheder, som kun vedrører ydelsesmodtagerens forhold til tredjeparter, har tjenesteyderen derimod i princippet hverken indflydelse på eller kendskab til. Dermed bør sådanne karakteristika i princippet være irrelevante for fastsættelsen af stedet for den pågældendes levering eller tjenesteydelse. Den afgiftspligtige person kan ved leveringen af sin tjenesteydelse med rette se bort fra, hvem der er den reelle ejer af en bil, der skal vaskes. Den pågældendes medkontrahent er ydelsesmodtager, og leveringsstedet er altid det samme, uanset om bilen er blevet lejet, købt eller stjålet.

[16] – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42), og af 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). I denne retning også dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 42).

[17] – Jf. herom dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

[18] – Jf. H. Stadie, *Umsatzsteuerrecht*, 2005, punkt 1.18.

4. Hensyntagen til bestemmelserne om kommissionsaftaler

61. Desuden kan ydelsesmodtageren – som det tydeliggøres i momsdirektivets artikel 28 – handle i eget navn, men for fremmed regning. Dermed er det forhold, at en anden person end medkontrahenten faktisk gør brug af ydelsen, irrelevant i momsretlig henseende. Også en ikke-ejer, som handler i eget navn, men for fremmed regning (f.eks. ejerens regning), er modtager af en tjenesteydelse.

62. Det afgørende er derfor, at Lalib i kraft af det tilgrundliggende retlige forhold er forpligtet til at betale modydelsen for sagsøgerens IT-supporttjenesteydelser. Det er således i princippet uden betydning for Lalibs egenskab af ydelsesmodtager, om Lalib har modtaget ydelserne i eget navn og for egen regning eller i eget navn og for WML's regning. Leveringsstedet for sagsøgerens IT-tjenesteydelser ligger dermed i Portugal og skal vurderes uafhængigt af en mulig praksis, som udgør misbrug, mellem WML og Lalib.

5. Mulig undtagelse: arrangement, der udgør misbrug, mellem alle parter

63. Der kan eventuelt gælde noget andet, såfremt den samlede retlige konstruktion mellem Lalib, WML og sagsøgeren skal anses for at være ét stort arrangement, som udgør misbrug. Dette vil gøre det muligt at omdefinere de pågældende transaktioner, således at der tages udgangspunkt i den situation, der ville have foreligget uden disse transaktioner. Et sådant arrangement, som udgør misbrug, fremgår imidlertid ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

64. Henset til det forhold, at alt taler for, at Lalib faktisk eksisterer, er etableret i Portugal og faktisk har betalt fakturaerne fra sagsøgeren, og der ikke kan ses at være en momsretlig fordel i hvert fald med hensyn til IT-supportydelserne, er der betydelig tvivl herom. Også Kommissionen synes at lægge til grund, at det kun er Lalib, der betjener slutforbrugerne gennem webstedet. I sidste ende kan dette imidlertid kun vurderes af den forelæggende ret.

6. Delkonklusion

65. Modtageren af sagsøgerens IT-supportydelser er selskabets medkontrahent (Lalib). En mulig praksis, som udgør misbrug, mellem WML og Lalib har ingen indvirkning herpå. Dette gælder i hvert fald, såfremt indgåelsen af aftalen mellem sagsøgeren og Lalib ikke selv skal vurderes at være en del af en praksis, som udgør misbrug. Imidlertid har Domstolen dels ikke nogen holdepunkter for at antage dette, dels kan dette kun vurderes af den forelæggende ret.

D. Subsidiært: håndteringen af divergerende konstateringer fra skatte- og afgiftsmyndighederne i forskellige medlemsstater inden for momsretten

1. Redegørelse for problemstillingen

66. Hermed er leveringsstedet for sagsøgerens tjenesteydelser ganske vist afklaret. Alligevel gør den *risiko for dobbelt afgiftspåligning*, som er indbygget i momssystemet, sig fortsat gældende også i denne sag. Denne risiko vil blive realiseret, hvis den forelæggende ret fastslår, at hele den retlige konstruktion mellem Lalib, WML og sagsøgeren skal betragtes som ét samlet arrangement, der udgør misbrug.

67. Ungarn vil da lægge til grund, at der er leveret en ydelse til WML og at leveringsstedet er i Ungarn, og opkræve moms i Ungarn. Portugal vil derimod sandsynligvis fortsat ikke vurdere de faktiske omstændigheder således, at der foreligger et arrangement, som udgør misbrug, og dermed vurdere, at Lalib er ydelsesmodtager og leveringsstedet ligger i Portugal. Det vil medføre en dobbelt afgiftspåligning som følge af en kvalifikationskonflikt.

68. Dette resultat, som muligvis vil indtræffe, vil være i strid med tanken bag neutralitetsprincippet inden for momsretten. Som Domstolen allerede har fastslået, er en dobbelt afgiftsopkrævning i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem [19]. Dette bekræftes også af den tidligere retspraksis vedrørende risikoen for dobbelt afgiftsopkrævning ved indførsel af varer, som allerede er blevet pålagt moms [20].

69. Der fremgår af Domstolens praksis allerede nogle forslag til, hvorledes en sådan dobbelt afgiftspåligning kan undgås.

2. Ingen bindende virkning af den tidsmæssigt første afgiftsansættelse

70. I denne henseende har Domstolen allerede med rette fastslået, at den medlemsstat, der ansætter afgiften, ikke binder den anden medlemsstat ved dennes korrekte anvendelse af momsdirektivet [21]. Et sådant »først i tid-princip« vil tilsidesætte tanken bag bestemmelserne om leveringsstedet, som tilsigter en tildeling og opdeling af afgiftsprovenuet mellem medlemsstaterne.

71. Det kan i denne henseende lades ubesvaret, hvorvidt det allerede følger af forordning nr. 904/2010, at en medlemsstats afgiftsmyndighed er forpligtet til at fremsende en anmodning om oplysninger til afgiftsmyndighederne i en anden medlemsstat, såfremt en sådan anmodning er nyttig eller endog uundværlig med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat [22].

72. En medlemsstats retter har nemlig, når de konstaterer, at den samme transaktion er genstand for forskellig afgiftsmæssig behandling i en anden medlemsstat, mulighed for eller endog pligt til, alt efter om deres afgørelse ifølge de nationale retsregler kan appelleres eller ej, at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål [23]. I denne forstand har den forelæggende ret i denne sag anmodet Domstolen om fortolkning af momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet.

[19] – Dom af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 46), af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 76), af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 46), og dom af 25.5.1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, præmis 9).

[20] – Dom af 5.5.1982, Schul Douane Expediteur (15/81, EU:C:1982:135, domskonklusionens punkt 2); tilsvarende også dom af 6.7.1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, præmis 20).

[21] – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 54), bekræftet af dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 53). I denne retning også dom af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 65).

[22] – Således dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 59); anderledes derimod dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 48).

[23] – Dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 51), af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 64 og 66), og af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 59).

3. Divergerende fortolkning af bestemmelserne om leveringsstedet

73. Såfremt den tilgrundliggende konflikt vedrører fortolkningen af bestemmelserne om leveringsstedet, er løsningen enkel. Denne konflikt kan og skal løses ved en forelæggelse for Domstolen. Denne fortolkning af EU-retten inden for rammerne af en anmodning om præjudiciel afgørelse er også bindende for den anden skatte- og afgiftsmyndighed.

74. Såfremt sidstnævnte på dette tidspunkt endnu ikke har truffet endelig afgørelse, forhindres den dobbelte afgiftspåligning. Såfremt der allerede foreligger en endelig afgørelse, som i strid med Domstolens fortolkning medfører en tilsvarende dobbelt afgiftspåligning, er denne afgørelse i strid med EU-retten. Hvis det – efter omstændighederne efter en præjudiciel afgørelse fra Domstolen – viser sig, at momsen allerede med urette er blevet betalt i en medlemsstat, har den berørte person dermed ret til erstatning for den med urette indbetalte moms. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser, således som disse er blevet fortolket af Domstolen. Den pågældende medlemsstat er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten [24].

4. Divergerende vurdering af de tilgrundliggende faktiske omstændigheder

75. Såfremt konflikten ikke vedrører en divergerende fortolkning af EU-retten, men en divergerende vurdering af de faktiske omstændigheder (f.eks. om der foreligger en praksis, som udgør misbrug), fører den ovenfor beskrevne fremgangsmåde imidlertid ikke til en løsning. Anvendelsen af EU-retten på de konkrete faktiske omstændigheder tilkommer nemlig de nationale retter. Disses afgørelser er ikke bindende for skatte- og afgiftsmyndighederne i de andre medlemsstater, og der er dermed fortsat risiko for dobbelt afgiftspåligning.

76. Denne dobbelte afgiftspåligning er i strid med formålet med momsdirektivet (jf. punkt 68 ovenfor). Ganske vist har Domstolen inden for udbytteskatteretten fastslået, at medlemsstaterne, *hvor der ikke er en harmonisering på EU-plan*, ikke er forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater med henblik på at undgå dobbeltbeskatning [25]. Dette vedrører imidlertid dobbeltbeskatning som følge af manglende harmonisering af udbytteskatteretten og følger af den lovgivningskompetence, som medlemsstaterne fortsat er tillagt i denne henseende. Dette argument er ikke relevant inden for momsretten.

77. En dobbelt afgiftspåligning på grundlag af EU-retten (her momsdirektivet) berører desuden den skatte- og afgiftspligtige persons grundlæggende rettigheder (jf. chartrets artikel 15, 16 og 17) ved gennemførelsen af EU-retten [26]. Endvidere vil en dobbelt afgiftspåligning med moms af grænseoverskridende leveringer og tjenesteydelser begrænse de frie varebevægelser og den frie udveksling af tjenesteydelser.

[24] – Jf. dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 52), og af 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 29 og 30 og den deri nævnte retspraksis).

[25] – Dom af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 47), af 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 39), og af 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, præmis 31).

[26] – Denne betingelse, som fremgår af chartrets artikel 51, fortolkes som bekendt meget bredt af Domstolen – jf. således dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25 ff.).

78. Den dobbelte afgiftspåligning, der således er i strid med det indre marked, vil i sidste ende kun kunne undgås, hvis Domstolen i denne særlige situation – dobbelt afgiftspåligning i to medlemsstater som følge af en momsretlig kvalifikationskonflikt i et grænseoverskridende tilfælde – undtagelsesvis selv fastslår, hvorledes de faktiske omstændigheder skal vurderes, og dermed her hvorvidt der foreligger et misbrug.

79. Som den eneste autoritet, der træffer afgørelser med bindende virkning for de involverede medlemsstater, og som dermed effektivt kan forhindre en dobbelt afgiftspåligning, har Domstolen i en lignende situation allerede *de facto* foretaget sin egen vurdering af faktiske omstændigheder. F.eks. vedrørte sagen Auto Lease Holland således divergerende vurderinger af de faktiske omstændigheder i to medlemsstater, således som den forelæggende ret eksplicit påpegede i denne sag[27]. Alligevel besvarede Domstolen det præjudicielle spørgsmål og fastslog, »at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning«[28]. Dette var netop Domstolens vurdering af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret havde anmodet om.

80. Med henblik på at tage hensyn til det forhold, at vurderingen af de faktiske omstændigheder principielt tilkommer den nationale ret, og at medlemsstaterne i kraft af forordning nr. 904/2010 råder over muligheder for udveksling af oplysninger og i kraft af momsudvalget (momsdirektivets artikel 398) råder over muligheder for at nå til enighed, kan Domstolen betinge besvarelsen af sådanne præjudicielle spørgsmål af, at disse andre muligheder som hovedregel først skal være udtømt.

VI. Forslag til afgørelse

81. Derfor foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) således:

»1) Den ydelsesmodtager, der er afgørende for fastsættelsen af leveringsstedet, skal fastsættes på baggrund af det tilgrundliggende retlige forhold, hvoraf det følger, hvem der bærer omkostningen ved den modtagne ydelse. En beskyldning om misbrug af en rettighed, som kun vedrører ydelsesmodtageren og en tredjepart, er irrelevant for fastsættelsen af ydelsesmodtageren og leveringsstedet.

2) Neutralitetsprincippet i momsdirektivet og forordning nr. 904/2010 er under hensyntagen til chartret om grundlæggende rettigheder og de grundlæggende frihedsrettigheder til hinder for, at to medlemsstater foretager en dobbelt afgiftspåligning med moms af den samme transaktion. Såfremt denne dobbelte afgiftspåligning hviler på en divergerende vurdering af de faktiske omstændigheder, og medlemsstaterne ikke når en afstemt løsning, kan eller skal den nationale ret anmode Domstolen om en sådan løsning.«

[27] – Bundesfinanzhof (den tyske forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), kendelse af 22.2.2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, præmis 54 og 56.

[28] – Dom af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 37). Tilsvarende også dom af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 49), som vedrørte divergerende vurderinger af udstedelsen af »kreditter« i medlemsstaterne.