Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

8. december 2016 *

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 56 — leveringsstedet for ydelser — begrebet »andre lignende rettigheder« — overdragelse af kvoter for drivhusgasemissioner«

I sag C-453/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland) ved afgørelse af 22. juli 2015, indgået til Domstolen den 24. august 2015, i straffesagen mod

A,

B,

procesdeltager:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Prechal, A. Rosas, C. Toader og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. juli 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— A ved Rechtsanwalt M. Wulf og M. Langrock

— B ved Rechtsanwalt A. Norouzi og O. Sahan

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof ved P. Frank, som selvmøder, og S. Heine, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

* * Processprog: tysk.

— den græske regering ved E. Tsaousi og A. Dimitrakopoulou, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en straffesag, der er anlagt mod A og B med påstand om medvirken til skattesvig.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 43, der findes i afdeling 1 med overskriften »Generel regel« i kapitel 3, der indeholder reglerne om leveringsstedet for ydelser, bestemmer:

»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.«

4 Dette direktivs artikel 56, stk. 1, der i samme kapitel 3 er en del af underafdeling 5 med overskriften »Diverse ydelser« i afdeling 2, der indeholder særlige bestemmelser, fastsætter:

»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 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:

a) hel eller delvis overdragelse af ophavsretten, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder

[...]«

5 Artikel 3 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/87/EF af 13. oktober 2003 om en ordning for handel med kvoter for drivhusgasemissioner i Fællesskabet og om ændring af Rådets direktiv/96/61/EF (EFT 2003, L 275, s. 32), indeholder bl.a. følgende definition:

»I dette direktiv forstås ved:

a) »kvote«: ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent, der kun er gyldig til opfyldelse af kravene i dette direktiv, og som kan overdrages efter bestemmelserne i dette direktiv

[...]«

6 Artikel 19 i direktiv 2003/87 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne sørger for oprettelse og ajourføring af et register til nøjagtig bogføring af udstedelse, beholdning, overdragelse og annullering af kvoter. Medlemsstaterne kan føre deres registre inden for rammerne af et konsolideret system sammen med en eller flere andre medlemsstater.

2. Enhver person kan besidde kvoter. Registret skal være tilgængeligt for offentligheden og indeholde særskilte konti til bogføring af de kvoter, som besiddes af hver person, til og fra hvem der er udstedt eller overdraget kvoter.

[...]«

Tysk ret

7 § 3a i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), der har overskriften »Leveringsstedet for andre ydelser«, har følgende ordlyd i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for hovedsagen:

»1. Medmindre andet følger af § 3b og § 3f, leveres de andre ydelser på det sted, hvorfra den forretningsdrivende driver forretning. Leveres en sådan ydelse fra et fast forretningssted, anses forretningsstedet for det sted, hvor ydelsen leveres.

[...]

3. Hvis aftageren af en af de andre ydelser, der er nævnt i stk. 4, er en virksomhed, anses ydelsen, som en undtagelse fra stk. 1, for leveret på det sted, hvor aftageren udøver sin virksomhed. Leveres ydelsen på en virksomheds faste forretningssted, er det derimod stedet for dette forretningssted, der er afgørende. Er aftageren af en ydelse som omhandlet i stk. 4 ikke erhvervsdrivende og har sin bopæl eller hjemsted i et tredjeland, anses ydelsen for udført på aftagerens bopæl eller hjemsted.

4. Følgende »andre ydelser« er omfattet af stk. 3:

1) indrømmelse, overdragelse og udøvelse af patenter, ophavsrettigheder, mærkerettigheder og andre lignende rettigheder

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 A og B, som arbejder for et skatterådgivningsselskab, blev af Landgericht Hamburg (den regionale ret i første instans i Hamburg, Tyskland) idømt bøder for medvirken til skattesvig i en sag, der var iværksat af en anden tiltalt, G, vedrørende en ordning om svig med merværdiafgift (moms) fra april 2009 til marts 2010, der havde til formål at unddrage sig nævnte afgift i forbindelse med handel med drivhusgasemissionskvoter.

9 Der var flere selskaber involveret i denne momssvigsordning. Selskabet E, der havde hjemsted i Tyskland og i praksis var kontrolleret af G, købte drivhusgasemissioner momsfrit i udlandet og solgte dem videre til selskabet I, der havde hjemsted i Luxembourg og ligeledes var ledet af G. Sidstnævnte udstedte fakturaer i form af kreditnotaer til selskabet E, med angivelse af den i Tyskland gældende moms, og solgte kvoterne videre til selskabet C, med hjemsted i Tyskland, idet kreditnotaerne vedrørende denne transaktion ligeledes angav tysk moms.

10 I sine momsangivelser for andet, tredje og fjerde kvartal 2009 angav selskabet E den omsætning, der var oppebåret ved salget af kvoter til selskabet I, og foretog fradrag for indgående moms fra fiktive fakturaer fra angivelige indenlandske leverandører. For januar og marts 2010 indgav dette selskab ingen momsangivelse. Herved undgik selskabet at betale et beløb på i alt 11 484 179,12 EUR. Selskabet I angav for afgiftsperioderne fra april til juli 2009, fra september 2009 til januar 2010 og marts 2010 ydelserne til selskabet C som momspligtige transaktioner og foretog med urette fradrag for den moms, der var opført på kreditnotaerne til selskabet E, som indgående afgift, og undgik således at betale et beløb på i alt 10 667 491,10 EUR.

11 A og B udøvede fra slutningen af maj 2009 skatterådgivning for selskabet I og blev af G anmodet om at udarbejde en kortfattet udtalelse om dette selskabs momsretlige situation. I denne udtalelse blev det anført, at selskabet I kun var berettiget til at angive den i Tyskland gældende moms og fradrage den som indgående afgift, hvis selskabet rådede over et forretningssted i Tyskland, hvorfra det foretog de relevante forretninger, og at de fakturer, der var blevet udstedt, inden der blev etableret et forretningssted i Tyskland, skulle korrigeres.

12 På baggrund af en tilbagedateret kontrakt om leje af kontorlokaler i Tyskland fra den 1. april 2009 udarbejdede A og B, der ikke kendte til selskabet I's rolle i momssvigsordningen, på dets vegne korrigerede momsangivelser for afgiftsperioderne april og maj 2009, som de den 12. august 2009 indgav til skattemyndigheden. I disse momsangivelser angav de den moms, der var anført som indgående afgift i de til selskabet E udstedte kreditnotaer, til et beløb på 147 519,80 EUR for april 2009 og 1 146 788,70 EUR for maj 2009, selv om de anså det for »højst sandsynligt«, at selskabet I ikke havde noget forretningssted i Tyskland.

13 Den forelæggende ret, Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland), som af A og B samt den offentlige anklager er blevet forelagt en revisionsappel af en dom afsagt af Landgericht Hamburg (den regionale ret i første instans i Hamburg), har anført, at spørgsmålet om, hvorvidt A og B har gjort sig skyldige i medvirken til skattesvig i henhold til tysk skatteret, afhænger af, om de forsætligt har indgivet urigtige momsangivelser til skattemyndighederne, ved hvilke der med urette blev fradraget indgående afgift på grundlag af kreditnotaerne vedrørende ydelser præsteret af selskabet E Da A og B ikke havde kendskab til, at selskaberne E og I var inddraget i den af G iværksatte momssvigsordning, forelå der ifølge den forelæggende ret kun en sådan strafbar handling, hvis der ikke kunne fradrages indgående afgift på grundlag af kreditnotaerne til selskabet E, fordi disse sidstnævnte ikke måtte indeholde nogen momsangivelse. Hvad angik fakturaerne til selskabet I, der havde hjemsted i Luxembourg, har den præciseret, at dette kun var tilfældet, hvis leveringsstedet for overdragelsen af emissionskvoterne ikke lå i Tyskland. Den omstændighed, at selskabet E foretog en momsangivelse over for selskabet I, ville dog kun være ulovlig, såfremt leveringsstedet i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, ikke lå hos tjenesteyderen, selskabet E, men hos ydelsesmodtageren, selskabet I, således at ydelsen ikke var afgiftspligtig i Tyskland.

14 Den forelæggende ret har anført, at denne sidstnævnte betingelse forudsætter, at leveringsstedet for overdragelsen af kvoterne for drivhusgasemissioner i 2009 som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 4, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for hovedsagen, som gennemfører momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), i tysk ret, var det sted, hvor kunden havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller havde fast forretningssted, hvilket medfører spørgsmålet om, hvorvidt handelen med sådanne kvoter udgør en »anden lignende rettighed« som omhandlet i disse bestemmelser.

15 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at fortolkningen af begrebet »andre lignende rettigheder« som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), ikke er så klar, at der ikke er nogen rimelig fortolkningstvivl. Den er ikke desto mindre tilbøjelig til at mene, at nævnte kvoter er »lignende« som omhandlet i denne bestemmelse, idet udtrykket »lignende« betyder »hvor visse egenskaber svarer til« eller »der kan sammenlignes med«, for så vidt som de rettigheder, der er nævnt i denne bestemmelse,

er kendetegnet ved, at lovgiver indrømmer rettighedsindehaveren en absolut ret således, at han er den eneste, der har ret til at anvende, realisere og udelukke andre fra den pågældende rettighed. Emissionskvoterne kan således sammenlignes med intellektuelle ejendomsrettigheder.

16 På denne baggrund har Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), fortolkes således, at den »kvote«, som omhandles i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87, og som giver ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent, udgør en »lignende rettighed« i henhold til denne bestemmelse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at de »andre lignende rettigheder«, der er nævnt i denne bestemmelse, omfatter de kvoter for drivhusgasemissioner, der er defineret i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87.

18 Indledningsvis bemærkes i denne henseende, at momsdirektivets artikel 43 indeholder en generel regel for fastlæggelsen af ydelsernes fiskale tilknytningssted, mens dette direktivs artikel 44 ff. fastsætter en række særlige tilknytningsmomenter. Som det fremgår af Domstolens faste praksis vedrørende de i det væsentlige enslydende bestemmelser i artikel 9 i sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), kan momsdirektivets artikel 43 ikke tillægges større vægt end direktivets artikel 44 ff.. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 44. Det er kun, hvis dette ikke er tilfældet, at nævnte situation er omfattet af direktivets artikel 43 (jf. i denne retning bl.a. dom af 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 20 og 21, og af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 24 og 25).

19 Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), i forhold til en generel regel ikke skal anses for at være en undtagelse, der skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 34, og af 7.9.2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, præmis 17).

20 Henset til disse betragtninger skal det undersøges, om der med overdragelsen af kvoter for drivhusgasemissioner foreligger et af de tilfælde, der er nævnt i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), dvs. »hel eller delvis overdragelse af ophavsretten, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder«.

21 Det skal fastslås, at en sådan sammenligning ikke fremgår klart af ordlyden af momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), eftersom de rettigheder, der udtrykkeligt er nævnt heri, omhandler det intellektuelle ejendomsretsområde, mens de kvoter, der er defineret i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87, som er en ret for medlemsstaten eller de offentlige myndigheder til at udlede drivhusgasser i en nærmere angivet periode, ikke henviser til dette område.

22 Ikke desto mindre skal det for det første bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, at kvoterne for drivhusgasemissioner er sammenlignelige med samtlige eller visse af disse rettigheder. Disse kvoter og rettigheder er immaterielle og giver således navnlig deres ihændehaver en eneret og kan overdrages til tredjemand via en overdragelse eller en indrømmelse, der, alt efter omstændighederne, gør det muligt for denne tredjemand at anvende dem

til brug for en økonomisk virksomhed. Ligesom visse af disse rettigheder kræver bogføring, er besiddelsen og overdragelsen af nævnte kvoter i medfør af artikel 19 i direktiv 2003/87 genstand for opførelse i et register.

23 For det andet skal sammenligningen af de tilfælde, der er nævnt i denne bestemmelse, og kvoterne for drivhusgasemissioner desuden foretages i forhold til formålet med momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

24 I denne henseende bemærkes, at formålet med de af momsdirektivets bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, dels er at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. i denne retning dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 24, og af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41).

25 Vedrørende sjette direktivs artikel 9 har Domstolen allerede fastslået, at den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser, sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges (jf. dom af 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, præmis 39).

26 Medtagelsen af kvoter for drivhusgasemissioner under »andre lignende rettigheder« som nævnt i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), opfylder dette formål og denne logik.

27 For det første kan overdragelsen af kvoter, der er behørigt opført i det register, der er fastsat i artikel 19 i direktiv 2003/87, erhververens identitet, det sted, hvor denne har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har fast forretningssted, til brug for hvilket overdragelsen foretages, eller det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og dermed også overdragelsens bestemmelsesland, således let og med stor sikkerhed fastlægges.

28 Da de overdragede kvoter i princippet skal anvendes på det sted, hvor erhververen udøver sin økonomiske virksomhed, gør den afgiftsmæssige tilknytning for den ydelse, der består i en overdragelse af kvoter, til dette sted det for det andet muligt at lade denne ydelse være omfattet af momsordningen i den medlemsstat, på hvis område de nævnte kvoter anvendes.

29 Det bemærkes desuden, således som generaladvokaten har anført i punkt 84 i forslaget til afgørelse, at det er denne løsning, som et stort flertal af medlemsstaterne valgte før dels gennemførelsen af Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af momsdirektivet med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11), der siden den 1. januar 2010 for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person har fastsat den generelle regel, i henhold til hvilken leveringsstedet er det sted, hvor modtageren er etableret, dels gennemførelsen af Rådets direktiv 2010/23/EU af 16. marts 2010 om ændring af momsdirektivet for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (EUT 2010, L 72, s. 1), hvorved der i momsdirektivet indsattes artikel 199a, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i overdragelse af kvoter til udledning af drivhusgasser som defineret i artikel 3 i direktiv 2003/87.

30 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), fortolkes således, at de »andre lignende rettigheder«, der er nævnt i denne bestemmelse, omfatter de kvoter for drivhusgasemissioner, der er defineret i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87.

Sagens omkostninger

31 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 56, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de »andre lignende rettigheder«, der er nævnt i denne bestemmelse, omfatter de kvoter for drivhusgasemissioner, der er defineret i artikel 3, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/87/EF af 13. oktober 2003 om en ordning for handel med kvoter for drivhusgasemissioner i Fællesskabet og om ændring af Rådets direktiv 2003/87/EF.

Underskrifter