Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 8 december 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 56 — Platsen för tillhandahållande av tjänster — Begreppet liknande rättigheter — Överföring av utsläppsrätter för växthusgaser”

I mål C-453/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen, Tyskland) genom beslut av den 22 juli 2015, som inkom till domstolen den 24 augusti 2015, i brottmålet mot

A,

B,

ytterligare deltagare i rättegången:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Prechal, A. Rosas, C. Toader och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 juli 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— A, genom M. Wulf och M. Langrock, Rechtsanwälte,

— B, genom A. Norouzi och O. Sahan, Rechtsanwälte,

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof P. Frank, som för sin egen talan samt företräds av S. Heine, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

* * Rättegångsspråk: tyska.

— Greklands regering, genom E. Tsaousi och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Denna begäran har framställts i ett brottmål i Tyskland mot A och B avseende medhjälp till skattebrott.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, i avsnitt 1, med rubriken ”Allmän regel”, i kapitel 3, finns bestämmelser om platsen för tillhandahållanden av tjänster. I denna artikel anges följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

4 Artikel 56.1 i mervärdesskattedirektivet ingår i underavsnitt 5, med rubriken ”Övriga tjänster”, i avsnitt 2, med särskilda bestämmelser, i samma kapitel 3. I denna punkt föreskrivs följande:

”Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

a) Överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

…”

5 Artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG (EUT L 275, 2003, s. 32) innehåller bland annat följande definition:

”I detta direktiv avses med

a) *utsläppsrätt*: en rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, giltig endast för uppfyllande av de krav som fastställs i detta direktiv och vilken kan överlåtas i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv,

…”

6 I artikel 19 i direktiv 2003/87 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall sörja för att ett register upprättas och förs i syfte att se till att utfärdande, innehav, överlåtelse och annullering av utsläppsrätter redovisas korrekt. Medlemsstaterna får föra sina register inom ramen för ett gemensamt system tillsammans med en eller flera andra medlemsstater.

2. Alla personer har rätt att inneha utsläppsrätter. Registret skall vara tillgängligt för allmänheten och omfatta separata konton för redovisningen av de utsläppsrätter som innehas av varje person till och från vilken utsläppsrätter utfärdas eller överlåts.

…”

Tysk rätt

7 I 3a § Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt) (nedan kallad UStG), med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av andra tjänster”, föreskrivs följande i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”1. Om inte annat följer av 3b § och 3f §, ska platsen för tillhandahållande av de andra tjänsterna anses vara där näringsidkaren bedriver sin verksamhet. Om en sådan tjänst tillhandahålls från ett fast etableringsställe ska detta anses vara platsen för tillhandahållandet.

…

3. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som räknas upp i punkt 4 är ett företag ska tjänsten, med undantag från vad som stadgas i punkt 1, anses tillhandahållen på den plats där mottagaren bedriver sin verksamhet. Om en tjänst emellertid tillhandahålls för en näringsidkares fasta etableringsställe, ska i stället platsen där etableringsstället är etablerat anses vara avgörande. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som anges i punkt 4 inte är en näringsidkare, och vederbörande har sin hemvist eller sitt säte i ett tredje land, ska tjänsten anses tillhandahållen på den ort där denne har sin hemvist eller sitt säte.

4. Med andra tjänster, i den mening som avses i punkt 3, avses

1) upplåtelse, överföring och utnyttjande av patent, upphovsrätter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 A och B, vilka är anställda vid ett skatterådgivningsföretag, dömdes av Landgericht Hamburg (Hamburgs regionala domstol, Tyskland) till böter för medhjälp till skattebrott i ett mål rörande ett upplägg för mervärdesskatteundandragande som genomfördes av en annan tilltalad, G, från april 2009 till mars 2010 och som syftade till att handel med utsläppsrätter för växthusgaser skulle undandras mervärdesskatt.

9 Flera bolag var inblandade i detta upplägg för skatteundandragande. Bolaget E, som var hemmahörande i Tyskland och som i själva verket kontrollerades av G, köpte utsläppsrätter för växthusgaser utomlands, vilka var undantagna från mervärdesskatteplikt, och sålde dessa vidare till bolaget I som

var hemmahörande i Luxemburg och som också drevs av G. Bolaget I utfärdade självfakturor för förvärv från bolaget E och redovisade i dessa den i Tyskland tillämpliga mervärdesskatten och sålde därefter utsläppsrätterna vidare till bolaget C, som var hemmahörande i Tyskland, varvid den i Tyskland tillämpliga mervärdesskatten redovisades i samband med utfärdandet av fakturorna för denna transaktion.

10 Bolaget E redovisade intäkterna från försäljningen av utsläppsrätterna till bolaget I i sina preliminära mervärdesskattedeklarationer för andra, tredje och fjärde kvartalet år 2009, och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av fingerade fakturor från påstådda leverantörer inom landet. För månaderna januari och mars 2010 lämnade bolaget E inte in några preliminära mervärdesskattedeklarationer. Därigenom undgick bolaget att betala ett belopp på totalt 11 484 179,12 euro. Bolaget I redovisade å sin sida de tjänster som tillhandahållits till bolaget C för perioderna april–juli 2009, september 2009–januari 2010 och mars 2010 som mervärdesskattepliktig omsättning och drog felaktigt av den ingående mervärdesskatt som redovisades på självfakturor som utfärdades till bolaget E, och undgick därmed att betala ett belopp på 10 667 491,10 euro.

11 A och B gav, från och med slutet av maj 2009, skatterådgivning åt bolaget I och fick i uppdrag av G att utarbeta ett kortfattat utlåtande om bolaget I:s situation när det gällde mervärdesskatt. I utlåtandet angav de att bolaget I kunde redovisa i Tyskland tillämplig mervärdesskatt, och dra av denna som ingående mervärdesskatt, endast om bolaget hade ett etableringsställe i Tyskland och transaktionerna i fråga genomfördes därifrån. De påpekade även att de fakturor som hade utfärdats innan ett etableringsställe hade inrättats i Tyskland skulle korrigeras.

12 På grundval av ett antedaterat avtal avseende hyra av kontorslokaler i Tyskland från och med den 1 april 2009, upprättade A och B, vilka inte kände till bolaget I:s roll i upplägget för skatteundandragande, korrigerade preliminära mervärdesskattedeklarationer åt bolaget I för april och maj 2009, som de den 12 augusti 2009 översände till den tyska skattemyndigheten. I dessa mervärdesskattedeklarationer angav de som ingående mervärdesskatt den mervärdesskatt som hade redovisats på de självfakturor som utfärdats till bolaget E, vilken uppgick till 147 519,80 euro för april 2009 och 1 146 788,70 euro för maj 2009, trots att de höll det ”för högst troligt” att bolaget I inte hade något etableringsställe i Tyskland.

13 A och B samt åklagarmyndigheten har överklagat den dom som meddelades av Landgericht Hamburg (Hamburgs regionala domstol) till den hänskjutande domstolen, Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen, Tyskland), vilken har uppgett att frågan huruvida A och B enligt tysk straffrätt gjort sig skyldiga till medhjälp till skattebrott beror på om de med uppsåt lämnade in felaktiga mervärdesskattedeklarationer till skattemyndigheten i vilka ingående mervärdesskatt på grundval av självfakturor avseende bolaget E:s tillhandahållanden felaktigt drogs av. Eftersom A och B inte kände till att bolagen E och I var inblandade i det upplägg för mervärdesskatteundandragande som genomförts av G, var så bara fallet – enligt den hänskjutande domstolen – om ingen ingående mervärdesskatt fick dras av på grundval av de självfakturor som utfärdats till bolaget E, eftersom ingen mervärdesskatt fick upptas i dessa. När det gällde fakturorna till bolaget I, som hade sitt säte i Luxemburg, har den hänskjutande domstolen preciserat att det förhöll sig på detta sätt bara om platsen för tillhandahållandet, i form av överföringen av utsläppsrätterna, inte låg i Tyskland. Det var emellertid endast olagligt för bolaget E att uppta mervärdesskatt för bolaget I när platsen för tillhandahållandet, enligt artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, inte var den plats där tillhandahållaren, bolaget E, hade sitt säte, utan den plats där köparen, bolaget I, var etablerad, varför tjänsten inte var beskattningsbar i Tyskland.

14 Den hänskjutande domstolen har påpekat att sistnämnda villkor förutsätter att platsen för tillhandahållandet vad gäller överföringen av utsläppsrätter för växthusgaser år 2009, enligt 3a § punkt 4 UStG, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet – vilken införlivar artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet med tysk rätt – skulle anses vara den plats där köparen hade etablerat sätet

för sin ekonomiska verksamhet eller hade ett fast etableringsställe, och det är därför nödvändigt att fastställa huruvida handeln med sådana utsläppsrätter utgör en ”liknande rättighet” i den mening som avses i dessa bestämmelser.

15 Den hänskjutande domstolen anser att tolkningen av begreppet ”liknande rättigheter”, i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, inte är så uppenbar att den inte ger anledning till några rimliga tvivel. Den hänskjutande domstolen är dock benägen att anse att nämnda utsläppsrätter är ”liknande” i den mening som avses i denna bestämmelse, då uttrycket ”liknande” betyder ”överensstämmande vad gäller vissa kännetecken” eller ”jämförbar(t) med den (det) nämnda”, eftersom de rättigheter som omnämns i denna bestämmelse kännetecknas av att lagstiftaren ger rättighetsinnehavaren en absolut rätt, som innebär att vederbörande ensam har befogenhet att använda och utnyttja rätten i fråga och att hindra andra personer från att göra detta. Således är utsläppsrätterna jämförbara med immateriella rättigheter.

16 Mot denna bakgrund beslutade Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en utsläppsrätt enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87, vilken ger rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, utgör en ‘liknande rättighet’ i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”liknande tjänster” i denna bestämmelse omfattar de utsläppsrätter för växthusgaser som definieras i artikel 3 a i direktiv 2003/87.

18 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 43 i mervärdesskattedirektivet innehåller en generell regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, medan det i artikel 44 och följande artiklar anges ett antal särskilda anknytningskriterier. Av domstolens fasta praxis avseende de i huvudsak identiska bestämmelserna i artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), framgår att artikel 43 i mervärdesskattedirektivet inte har företräde framför artikel 44 och följande artiklar i detta direktiv. Det måste i varje enskilt fall prövas om situationen omfattas av något av de fall som nämns i artikel 44 och följande artiklar i detta direktiv. Om denna fråga besvaras nekande omfattas situationen av artikel 43 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkterna 20 och 21, och dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkterna 24 och 25).

19 Artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska således inte anses utgöra ett undantag från en allmän regel vilket ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 34, och dom av den 7 september 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, punkt 17).

20 Mot bakgrund av ovanstående ska det undersökas huruvida överföringen av utsläppsrätter för växthusgaser motsvarar ett av de fall som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, det vill säga ”[ö]verlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter”.

21 Domstolen konstaterar att det inte är uppenbart att så är fallet utifrån lydelsen i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, eftersom de rättigheter som uttryckligen nämns i detta led avser immaterialrätt, medan de utsläppsrätter som definieras i artikel 3 a i direktiv 2003/87, vilka utgör ett tillstånd från en stat eller en myndighet att släppa ut växthusgaser under en fastställd period, inte avser immaterialrätt.

22 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande ska det emellertid noteras att det finns likheter mellan utsläppsrätterna för växthusgaser och samtliga, eller vissa, av dessa rättigheter. I synnerhet gäller för både utsläppsrätterna och nämnda rättigheter att de inte avser materiell egendom, att de ger innehavaren en ensamrätt, och att de kan överföras till tredje man, antingen genom överlåtelse eller genom upplåtelse, vilken kan använda dessa rätter för sin ekonomiska verksamhet. Vidare ska innehav och överföring av nämnda utsläppsrätter, i likhet med vissa immateriella rättigheter, registreras i ett offentligt register, enligt artikel 19 i direktiv 2003/87.

23 Vidare ska syftet med artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet beaktas vid bedömningen av överensstämmelsen mellan de fall som avses i denna bestämmelse och utsläppsrätterna för växthusgaser.

24 Syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om fastställelse av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster är att undvika dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 24, och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

25 Angående artikel 9 i sjätte direktivet 77/388 har domstolen redan konstaterat att beskattning i enlighet med systematiken i bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster ska ske, i den mån det är möjligt, där varorna och tjänsterna konsumeras (dom av den 3 september 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 39).

26 Att inkludera utsläppsrätterna för växthusgaser bland liknande rättigheter i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet motsvarar detta syfte och följer denna systematik.

27 För det första är det obligatoriskt att skriva in överföringen av utsläppsrättigheter i det register som avses i artikel 19 i direktiv 2003/87. Köparens identitet, platsen där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket överföringen görs, eller den plats där köparen är bosatt eller stadigvarande vistas, och följaktligen även bestämmelselandet för överföringen, kan således fastställas enkelt och med en hög grad av säkerhet.

28 För det andra ska de överlåtna utsläppsrätterna i princip användas på den plats där köparen utövar sin ekonomiska verksamhet. Den skattemässiga anknytningen till denna plats för tillhandahållandet av tjänster bestående i en överföring av utsläppsrätter gör det därmed möjligt att låta detta tillhandahållande omfattas av mervärdesskattereglerna i den medlemsstat i vilken dessa utsläppsrätter används.

29 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 84 i sitt förslag till avgörande kan det för övrigt noteras att denna lösning valts av en stor majoritet av medlemsstaterna före dels införlivandet av rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11) som från och med den 1 januari 2010 vad gäller tillhandahållanden av tjänster till beskattningsbara personer har infört den allmänna regeln att platsen för tillhandahållandet är platsen där mottagaren av tjänsten har sin hemvist, dels införlivandet av rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 om ändring av mervärdesskattedirektivet beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri (EUT L 72, 2010,

s. 1), genom vilket artikel 199a infördes i mervärdesskattedirektivet, som innebär att medlemsstaterna får föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person till vilken utsläppsrätter för växthusgaser överförs enligt definitionen i artikel 3 i direktiv 2003/87.

30 Mot denna bakgrund ska den ställda frågan besvaras enligt följande: Artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”liknande tjänster” i denna bestämmelse omfattar de utsläppsrätter för växthusgaser som definieras i artikel 3 a i direktiv 2003/87.

Rättegångskostnader

31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 56.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ”liknande tjänster” i denna bestämmelse omfattar de utsläppsrätter för växthusgaser som definieras i artikel 3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

Underskrifter