



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 27 oktober 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser – Mottagare som är inblandad i ett mervärdesskattebedrägeri inom ramen för en kedja av transaktioner – Beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till detta bedrägeri”

I mål C-641/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) genom beslut av den 11 oktober 2021, som inkom till domstolen den 20 oktober 2021, i målet

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

mot

Finanzamt Österreich,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Jürimäe (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Climate Corporation Emissions Trading GmbH, genom W. Standfest, Rechtsanwalt,
- Europeiska kommissionen, av A. Armenia och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EU av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Climate Corporation Emissions Trading GmbH (nedan kallat Climate Corporation) och Finanzamt Österreich (skattemyndigheten, Österrike) angående påförande av mervärdesskatt på transaktioner som består i överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

- b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

- 4 Avdelning V i direktiv 2006/112 har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”. I dess kapitel 3, med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”, återfinns artikel 44, som har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara

den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

- 5 Denna artikel 44 härrör från direktiv 2008/8, genom vilket direktiv 2006/112 ändrades vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster. Skälen 3 och 4 i direktiv 2008/8 har följande lydelse:

”(3) För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster ändras på det sättet, skulle det dock, av såväl administrativa som politiska skäl, behöva göras vissa undantag från denna regel.

(4) För tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer bör den allmänna regeln för platsen för tillhandahållande vara att det ska vara den plats där mottagaren är etablerad, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad. ...”

- 6 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag från skatteplikt”. I dess kapitel 1, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, återfinns artikel 131, som har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

- 7 Denna avdelning IX innehåller även kapitel 4, med rubriken ”Undantag i samband med gemenskapsinterna transaktioner”. I kapitel 4 återfinns i artikel 138.1, i vilken följande föreskrivs:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [Europeiska] gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

- 8 Artikel 196 i detta direktiv har följande lydelse:

”Mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara juridiska personer registrerade till mervärdesskatt som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.”

- 9 I artikel 273 första stycket i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

Österrikisk rätt

- 10 I 3a § punkt 6 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 23 augusti 1994 (BGBl. 663/1994), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (BGBl. I 52/2009), föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av punkterna 8–16 och 3a § ska de andra tillhandahållanden som sker till en näringsidkare i den mening som avses i punkt 5 leden 1 och 2, anses äga rum på den plats där köparen bedriver sin rörelse. Om ett annat tillhandahållande sker till en näringsidkares fasta etableringsställe, är det platsen för detta fasta etableringsställe som är avgörande.”

- 11 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att begreppen ”näringsidkare” och ”andra tillhandahållanden” som används i denna bestämmelse motsvarar begreppen ”beskattningsbar person” respektive ”tillhandahållande av tjänster” i unionsrätten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 12 Mellan den 1 och den 20 april 2010 överlät Climate Corporation, med säte i Baden (Österrike), mot ersättning utsläppsrätter för växthusgaser till Bauduin Handelsgesellschaft mbH (nedan kallat Bauduin), med säte i Hamburg (Tyskland).
- 13 Genom ett beslut om mervärdesskatt för år 2010, som antogs den 27 januari 2012, kvalificerade Finanzamt Baden Mödling (Skattekontoret i Baden Mödling, Österrike) dessa överlåtelser av utsläppsrätter för växthusgaser som beskattningsbara ”leveranser av varor” som inte omfattades av undantaget för gemenskapsinterna leveranser. Enligt detta skattekontor deltog Bauduin i egenskap av *missing trader* i ett mervärdesskattebedrägeri i form av ett karusellbedrägeri och Climate Corporation visste eller borde ha vetat att dessa kvoter skulle användas för att kringgå mervärdesskatten.
- 14 Den 27 februari 2012 överklagade Climate Corporation detta beslut till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike).
- 15 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser ska kvalificeras som ”tillhandahållande av tjänster” och inte som ”leverans av varor”, såsom framgår av domen av den 8 december 2016, A och B (C-453/15, EU:C:2016:933).
- 16 Den hänskjutande domstolen har preciserat att under dessa omständigheter, i enlighet med bestämmelserna i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, 3a § punkt 6 i mervärdesskattelagen och tysk rätt, är platsen för tillhandahållande av de tjänster som Climate Corporation tillhandahåller Bauduin belägen i Tyskland. Dessa tillhandahållanden är således inte beskattningsbara i Österrike, utan i Tyskland, och det är Bauduin som är skyldigt att betala mervärdesskatt i sistnämnda medlemsstat.
- 17 Enligt den nationella domstolens konstateranden borde Climate Corporation ha känt till att de utsläppsrätter som såldes till Bauduin användes i bedrägliga syften för att kringgå mervärdesskatten.
- 18 Den hänskjutande domstolen har härvidlag påpekat att EU-domstolen, vad gällde transaktioner som bestod av gemenskapsinterna leveranser, i domen av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), slog fast

att rätten till undantag från mervärdesskatt för en sådan leverans, rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt och rätten till återbetalning av mervärdesskatt, ska nekas en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande – genom den transaktion som åberopats som grund för dessa rättigheter – medverkade i ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts inom ramen för en leveranskedja.

- 19 Den hänskjutande domstolen undrar om denna rättspraxis är analogt tillämplig på gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster. En sådan tillämpning skulle innebära att platsen för tillhandahållande av tjänster, i ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet, ska anses vara belägen i Österrike och inte i Tyskland, trots att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och motsvarande nationella bestämmelser anger motsatsen.
- 20 Svaret på denna fråga är inte uppenbart, eftersom det finns såväl likheter som skillnader mellan gemenskapsinterna leveranser och gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster inom unionen.
- 21 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att nationella myndigheter och domstolar ska fastställa att platsen för tillhandahållande av en tjänst, vilken formellt sett enligt lag ska anses vara belägen i den andra medlemsstaten där mottagaren av tjänsten har sitt säte, ska anses vara belägen i Österrike, om den österrikiska beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsten borde ha känt till att vederbörande genom den tillhandahållna tjänsten gjorde sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt inom ramen för en leveranskedja?”

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

- 22 Climate Corporation har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning. För det första är tolkningsfrågan hypotetisk. Eftersom den transaktion som är aktuell i det nationella målet inte är beskattningsbar i Österrike, utan i Tyskland, ankommer det inte på en österrikisk domstol att vända sig till EU-domstolen för att klargöra de hypotetiska skattemässiga skyldigheter som en beskattningsbar person har i en annan medlemsstat. För det andra bygger denna fråga på en analogi med dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), vilket inte kan godtas med hänsyn till skillnaderna mellan omständigheterna i det nationella målet och omständigheterna i det mål som avgjordes genom nämnda dom.
- 23 Domstolen erinrar härvidlag om att enligt dess fasta praxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 18 december 2014,

Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

- 24 I förevarande fall framgår det otvetydigt av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen inte önskar få klarhet i vilka skyldigheter en beskattningsbar person har i en annan medlemsstat än den i vilken den hänskjutande domstolen är belägen. Den hänskjutande domstolen vill tvärtom få klarhet i huruvida skattemyndigheterna i den medlemsstat i vilken den är belägen enligt unionsrätten kan ta ut mervärdesskatt på de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, trots att den anser att platsen för dessa transaktioner är belägen i en annan medlemsstat. Härav följer att denna begäran inte är hypotetisk.
- 25 I den mån Climate Corporation har ifrågasatt möjligheten att analogt tillämpa de slutsatser som dragits i dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), i ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet, är det tillräckligt att konstatera att detta argument hänför sig till svaret på tolkningsfrågan i sak.
- 26 Härav följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågan

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att myndigheterna i en medlemsstat, när det är fråga om tjänster som en beskattningsbar person som är etablerad i denna medlemsstat tillhandahåller en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, utgår från att platsen för tillhandahållandet, som enligt artikel 44 i direktivet är belägen i denna andra medlemsstat, ändå ska anses vara belägen i den första medlemsstaten när den berörda tillhandahållaren av tjänsterna visste eller borde ha vetat att denne genom leveranserna deltog i ett mervärdesskattebedrägeri som begicks av mottagaren av samma leveranser inom ramen för en kedja av transaktioner.
- 28 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat ska transaktioner som består i att mot ersättning överlåta utsläppsrätter för växthusgaser kvalificeras som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 30).
- 29 Platsen för tillhandahållande av tjänster ska fastställas i enlighet med bestämmelserna i kapitel 3 i avdelning V i mervärdesskattedirektivet. I avsnitten 2 och 3 i detta kapitel fastställs de allmänna reglerna för fastställande av platsen för beskattning av tillhandahållanden av tjänster respektive särskilda bestämmelser om specifika tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 37).
- 30 Syftet med dessa bestämmelser om fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållanden av tjänster är att undvika dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 25).

- 31 Genom att på detta sätt på ett enhetligt sätt fastställa platsen för beskattning av tillhandahållande av tjänster, avgränsar dessa bestämmelser medlemsstaternas befogenheter och upprättar en rationell fördelning av respektive tillämpningsområde för nationella mervärdesskattelagstiftningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 50 och 51).
- 32 Härvidlag innehåller artikel 44 i mervärdesskattedirektivet en allmän regel för fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster.
- 33 Enligt denna allmänna regel är platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.
- 34 Enligt systematiken i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet utgör således sätet för den ekonomiska verksamheten den främsta anknytningspunkten vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster, medan de två andra anknytningspunkter som anges i bestämmelsen utgör ett undantag respektive en subsidiär regel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 53–56).
- 35 Det finns inte heller någon bestämmelse i detta direktiv som föreskriver någon särskild regel för fastställande av platsen för beskattningen av en transaktion som består i att mot ersättning överlåta utsläppsrätter för växthusgaser.
- 36 Av detta följer, i enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, att platsen för en transaktion, som består i att en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat mot ersättning överlåter utsläppsrätter för växthusgaser till en annan beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, är belägen i sistnämnda medlemsstat.
- 37 I förevarande fall framgår det av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen att enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och motsvarande bestämmelser i nationell rätt är platsen för de transaktioner som är aktuella i det nationella målet belägen i den medlemsstat där mottagaren av de tillhandahållna tjänsterna är etablerad, det vill säga i Tyskland, och att det enligt artikel 196 i direktivet och motsvarande bestämmelser i nationell rätt är mottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten gentemot statskassan. Nämnda mottagare uppges emellertid ha gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri och den berörda tjänsteleverantören borde ha känt till detta.
- 38 Det är mot bakgrund av dessa inledande anmärkningar som det ska avgöras huruvida platsen för en transaktion, som består i att en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat överlåter utsläppsrätter för växthusgaser till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, trots den klara ordalydelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, kan anses vara belägen i den medlemsstat där leverantören är etablerad, när transaktionen utgör en del av ett mervärdesskattebedrägeri.

- 39 Det framgår av domstolens fasta praxis att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54; dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 43, och dom av den 15 september 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punkt 27).
- 40 Domstolen har således slagit fast att nationella myndigheter och domstolar i princip får, eller till och med ska, neka de rättigheter som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, när dessa åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk, såsom rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans. Så är inte bara fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till skatteundandragande, utan även när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom den aktuella transaktionen deltog i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket begicks av leverantören eller en annan aktör i ett tidigare eller senare led i transaktionskedjan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 51 och 52; dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54; dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42, och dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 49 och 50).
- 41 Till skillnad från vad som var fallet i de mål som gav upphov till den rättspraxis som det erinrats om i föregående punkt, avser förevarande mål emellertid inte åberopande av en rättighet, såsom rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans, utan fastställandet av platsen för en skattepliktig transaktion.
- 42 En tolkning som innebär att platsen för tillhandahållande av en tjänst vid mervärdesskattebedrägeri kan anses vara belägen i en annan medlemsstat än den som fastställts i enlighet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster skulle strida mot syftet med och systematiken i dessa bestämmelser, såsom dessa har återgetts i punkterna 30 och 31 ovan.
- 43 En sådan tolkning skulle nämligen innebära en anpassning av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, såsom den framgår av nämnda bestämmelser. I ett sådant fall som det i förevarande mål skulle detta rent konkret leda till att beskattningsrätten för den medlemsstat i vilken mottagaren av tjänsten i fråga är etablerad, utan någon som helst rättslig grund överförs till den medlemsstat där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad.
- 44 Det ska dessutom erinras om att den logik som ligger till grund för bestämmelserna om fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster och som även återspeglas i skälen 3 och 4 i direktiv 2008/8 samt i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet innebär att beskattning i möjligaste mån ska ske på den plats där de berörda tjänsterna konsumeras (se, analogt, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25 och där angiven rättspraxis). En sådan tolkning som den som beskrivs i punkt 42 ovan skulle emellertid i slutänden innebära att skatteintäkterna överfördes till en annan medlemsstat än den där dessa tjänster slutligen konsumeras.
- 45 Vidare är det riktigt att en tjänst som en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat tillhandahåller en beskattningsbar person etablerad i en annan medlemsstat rent faktiskt uppvisar likheter med en gemenskapsintern leverans, eftersom båda två avser personer som är etablerade i

två medlemsstater. Faktum kvarstår emellertid att det enligt det rådande rättsläget i unionsrätten finns olika regelverk för gemenskapsinterna leveranser och för gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster inom EU, vilka skiljer sig åt.

- 46 När det gäller de förstnämnda reglerna leder nämligen alla gemenskapsinterna leveranser av en vara, i den mening som avses i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, till ett gemenskapsinternt förvärv av varan i den mening som avses i artikel 2.1 b i detta direktiv. Gemenskapsinterna leveranser och gemenskapsinterna förvärv, som utgör en andra beskattningsgrundande händelse, utgör en och samma ekonomiska transaktion, med avseende på vilken beskattningsrätten fördelas mellan den medlemsstat varifrån försändelsen av en vara sker och den medlemsstat dit varan anländer, vilka är ansvariga för utövandet av de befogenheter som tillkommer dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, *Teleos m.fl.*, C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 22–24).
- 47 En gemenskapsintern leverans av en vara är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat varifrån varan avsänds, utan att det påverkar rätten till avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt i denna medlemsstat, medan det gemenskapsinterna förvärvet är mervärdesskattepliktigt i destinationsmedlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 48 Den medlemsstat varifrån varan avsänds kan således, i förekommande fall, neka undantag från skatteplikt med stöd av de befogenheter som tillkommer den enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet och genom att sträva efter att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 51).
- 49 Detta system för gemenskapsinterna transaktioner är däremot inte tillämpligt på gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster inom unionen, beträffande vilka endast en medlemsstat, som har fastställts i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, har beskattningsrätt.
- 50 I motsats till de befogenheter som tilldelats den medlemsstat varifrån den vara som är föremål för en gemenskapsintern leverans avsänds, såsom de som beskrivs i punkterna 46–48 ovan, har den medlemsstat i vilken är tillhandahållaren av en tjänst etablerad, när denne tillhandahåller en tjänst till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, och platsen för detta tillhandahållande enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är belägen i sistnämnda medlemsstat, inte någon befogenhet enligt detta direktiv att ta ut mervärdesskatt på en sådan tjänst.
- 51 Den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 40 ovan kan således inte tillämpas analogt vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster.
- 52 Av det ovan anförda följer att platsen för tillhandahållande av tjänster inte kan ändras i strid med den klara ordalydelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet med motiveringen att den aktuella transaktionen ingår i ett mervärdesskattebedrägeri.
- 53 Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna emellertid vidta åtgärder för en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga bedrägeri. Dessa åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana mål. Det ankommer i princip på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av beskattningsbara personer som krävs för att

upptäcka oegentligheter och mervärdesskatteundandragande samt att påföra beskattningsbara personer som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 40 och där angiven rättspraxis; dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 57 och 62, och dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 38).

- 54 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att myndigheterna i en medlemsstat, när det är fråga om tjänster som en beskattningsbar person som är etablerad i denna medlemsstat tillhandahåller en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, utgår från att platsen för tillhandahållandet, som enligt artikel 44 i direktivet är belägen i denna andra medlemsstat, ändå ska anses vara belägen i den första medlemsstaten när tillhandahållaren av tjänsterna visste eller borde ha vetat att denne genom leveranserna deltog i ett mervärdesskattebedrägeri som begicks av mottagaren av samma leveranser inom ramen för en kedja av transaktioner.

Rättegångskostnader

- 55 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 (åttonde avdelningen) följande:

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008,

ska tolkas så, att

de utgör hinder för att myndigheterna i en medlemsstat, när det är fråga om tjänster som en beskattningsbar person som är etablerad i denna medlemsstat tillhandahåller en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, utgår från att platsen för tillhandahållandet, som enligt artikel 44 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8, är belägen i denna andra medlemsstat, ändå ska anses vara belägen i den första medlemsstaten när tillhandahållaren av tjänsterna visste eller borde ha vetat att denne genom leveranserna deltog i ett mervärdesskattebedrägeri som begicks av mottagaren av samma leveranser inom ramen för en kedja av transaktioner.

Underskrifter