

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 10 februari 2022(1)

Mål C-596/20

DuoDecad Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande framställd av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Fastställelse av vem som är mottagare av en tjänst – Inverkan på platsen för tillhandahållandet av en utformning som eventuellt utgör ett kringgående av lagen vad avser upplägget mellan mottagaren av tjänsten och en tredje part – Neutralitetsprincipen – Undvikande av dubbelbeskattning – Samarbetsskyldighet för medlemsstaternas skattemyndigheter”

I. Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande visar på gränserna för harmoniseringen av unionsrätten. Även om samtliga medlemsstater på ett korrekt sätt har införlivat det grundläggande direktivet leder tillämpningen på ett gränsöverskridande tillhandahållande av en tjänst ändå till olika resultat. Både Portugal och Ungern anser att platsen för tillhandahållandet av en tjänst befinner sig på deras territorium och utkräver mervärdesskatt för sig. Detta medför en faktisk dubbelbeskattning av en och samma transaktion trots fullständig harmonisering av lagstiftningen.

2. Detta är särskilt problematiskt som de berörda företagen i enlighet med mervärdesskattedirektivets koncept över huvud taget inte är de egentliga skattebärarna, utan endast – som EU-domstolen formulerar saken(2) – skatteindrivare på statens vägnar. Egentligen ska mervärdesskatten för företaget, vilket endast insamlar skatten, vara neutral. Det fungerar bara om skatten uppbärs endast en gång. Detta förutsätter i sin tur att platsen för tillhandahållande av en tjänst befinner sig i endast en medlemsstat. Detta föreskrivs även i princip i mervärdesskattedirektivet. Det måste dock samtidigt uteslutas att det i båda medlemsstaterna slutgiltigt kan slås fast att platsen befinner sig både i den ena och i den andra medlemsstaten. Det får med andra ord inte finnas några regleringskonflikter.

3. Detta mål om förhandsavgörande väcker dessutom frågan om hur det ska fastställas vem som är mottagare av en tjänst, om berörd part och en tredje part anklagas för en utformning som innebär rättsmissbruk. Detta är här av betydelse för en korrekt fastställelse av platsen för tillhandahållandet. Även om denna anklagelse är korrekt uppkommer nämligen frågan huruvida en anklagelse om rättsmissbruk i förhållandet mellan en tredje part och mottagaren av tjänsten kan ha konsekvenser för den som tillhandahåller tjänsten, det vill säga på platsen för tillhandahållandet av tjänsten.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. *Mervärdesskattedirektivet*

4. Tillämpliga bestämmelser framgår av mervärdesskattedirektivet(3) i de versioner som var tillämpliga för de berörda åren 2009(4) och 2011.(5)

5. I artikel 2.1 c föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

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

6. Artikel 24.1 i direktivet har följande lydelse:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

7. I artikel 28 i direktivet fastställs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

8. Fastställelsen av platsen för tillhandahållandet av tjänster ändrades från den 1 januari 2010,(6) varför olika fastställelser av platsen var tillämpliga i fråga om de båda berörda åren.

9. För år 2009 har artikel 43 i direktivet följande lydelse:

"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."

10. Denna fastställelse av platsen kompletterades för år 2009 genom artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet enligt följande:

"1. 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:

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som avses i bilaga II."

11. I bilaga II ("Vägledande förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avses i artikel 56.1 k") anges bland annat "tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning" samt "tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst".

12. I artikel 196 i direktivet fastställs för år 2009 att det är mottagaren som är skyldig att betala mervärdesskatt när en tjänst tillhandahålls av en beskattningsbar person som etablerad i utlandet, enligt följande:

"Mervärdesskatt skall betalas av beskattningsbara personer som köper sådana tjänster som avses i artikel 56 eller personer vilka köper sådana tjänster som avses i artiklarna 44, 47, 50, 53, 54 och 55 och vilka är registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstat där skatten skall betalas, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten."

13. För år 2011 fastställs i artikel 44 i direktivet platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person däremot enligt följande:

"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."

14. Artikel 196 i direktivet (fastställelse av att det är tjänstemottagaren som är skyldig att betala mervärdesskatten) har för år 2011 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."

2. Förordning nr 904/2010

15. Dessutom regleras det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna på

mervärdesskatteområdet av förordning (EU) nr 904/2010.(7)

16. Skäl 7 i förordning nr 904/2010 har följande lydelse:

”Med tanke på skatteuppbörden bör medlemsstaterna samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt.”

17. Artikel 1.1 i förordning nr 904/2010 har följande lydelse:

”I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Här anges särskilt de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska inhämta och utbyta information på elektronisk väg.”

B. Ungersk rätt

18. Mervärdesskattedirektivet har införlivats genom Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om allmän omsättningsskatt).

III. Det nationella målet

A. Bakgrund till förevarande begäran om förhandsavgörande

19. Bakgrunden till förevarande begäran om förhandsavgörande är de portugisiska och de ungerska fiskala myndigheternas olika avgöranden angående platsen för ett ungerskt företags (DuoDecad Kft. – nedan kallat klaganden) it-stödtjänster till ett portugisiskt företag (Lalib Gestao e Investimentos LDA – nedan kallat Lalib).

20. Dessa skiljaktiga avgöranden är egentligen fortsättningen på en uppenbarligen ännu inte uppklarad tvist om skatterättsligt erkännande av ett annat ungerskt företags, WebMindLicenses (nedan kallat WML), licensöverlåtelse till samma portugisiska företag (Lalib). Det rör sig därvid om ett licensavtal som avsåg uthyrning av know-how för driften av en webbplats, på vilken interaktiva audiovisuella tjänster tillhandahölls. Denna tvist var redan för flera år sedan föremål för ett mål om förhandsavgörande vid domstolen.(8)

21. Inom detta tidigare mål frågade en ungersk domstol EU-domstolen i huvudsak om detta licensavtal mellan WML och Lalib skulle betraktas som rättsmissbruk samt om vilka kriterier som gällde för detta. Dessutom tillfrågades domstolen om huruvida förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat, som undersöker huruvida varor och tjänster för vilka mervärdesskatt redan har betalats i andra medlemsstater är beskattningsbara i sin egen medlemsstat, är skyldig att till skattemyndigheterna i dessa andra medlemsstater ställa en begäran om samarbete.

22. Domstolen svarade bland annat att den hänskjutande domstolen måste undersöka alla omständigheter inom det nationella målet för att kunna fastställa om detta avtal var ett rent

konstlat upplägg med vilket det doldes att den berörda tjänsten faktiskt inte tillhandahölls av licenstagarbolaget utan i själva verket av licensgivarbolaget. Den hänskjutande domstolen måste i synnerhet utreda om etableringen av licenstagarbolagets säte för dess ekonomiska verksamhet eller dess fasta etableringsställe var fiktiv eller om detta bolag saknade lämplig struktur i form av lokaler, personalresurser och tekniska resurser för att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten, eller om denna ekonomiska verksamhet bedrevs i eget namn och för egen räkning, på eget ansvar och på egen risk. Dessutom ska en begäran om information skickas till skattemyndigheterna i de andra medlemsstaterna, när en sådan begäran kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärlig – för att fastställa att mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten.

23. Sådan information inhämtades under tiden från de portugisiska myndigheterna i målet mellan WML och den ungerska skattemyndigheten. Denna utgår enligt klaganden från att det portugisiska företaget faktiskt var etablerat i Portugal. Uppenbarligen utgår den ungerska skattemyndigheten dock alltjämt från att det avtal som ingicks mellan WML och det portugisiska företaget innebar ett rättsmissbruk. Sålunda drevs webbplatsen endast av WML och de transaktioner som denna genererade tillhandahölls från Ungern av WML. Den ”logiska konsekvensen” är att även alla it-stödtjänster som sammanhänger med driften av webbplatsen heller inte tillhandahölls det portugisiska företaget utan endast WML i Ungern.

B. Målet vid den nationella domstolen

24. Klaganden är ett företag som tillhandahåller webbplatsoperatörer it-stödtjänster. Det bildades den 8 oktober 2007. Det föreligger uppenbarligen en viss koppling till WML, men denna framgår inte tillräckligt tydligt av begäran om förhandsavgörande. Enligt den hänskjutande domstolens andra fråga är ägaren av WML också klagandens verkställande direktör och/eller ägare.

25. Klagandebolaget har anställt yrkeskunniga personer med mångårig erfarenhet och tack vare en stabil teknisk miljö anses bolaget vara ledande på marknaden för överföring av multimediamaterial via internet. Dess största kund var det portugisiska bolaget Lalib, till vilket klagandebolaget mellan juli och december 2009 och under hela år 2011 utfärdade fakturor på sammanlagt 8 086 829,40 euro för tillhandahållande av tjänster i form av stöd, underhåll och utförande.

26. Det portugisiska bolaget bildades den 16 februari 1998 enligt portugisisk rätt och dess huvudsakliga verksamhet under den aktuella tiden var att på elektronisk väg tillhandahålla tjänster i form av underhållning.

27. Den ungerska skatte- och tullmyndigheten utförde en skattekontroll av klaganden. Skattekontrollen avsåg mervärdesskatt och omfattade månaderna juli–december 2009 samt hela år 2011. Till följd av kontrollen fastställde skattemyndigheten, genom beslut av den 10 februari 2020 att det förelåg en skatteskuld på 458 438 000 ungerska forint (HUF) (cirka 1,25 miljoner euro) och skattemyndigheten påförde dessutom klaganden ett skattetillägg på 343 823 000 forint (cirka en miljon euro) samt en dröjsmålsränta på 129 263 000 forint (cirka 350 000 euro). Klaganden överklagade detta beslut, men överklagandet avvisades genom beslut av den 6 april 2020.

28. Till grund för skattemyndighetens konstateranden låg att den faktiska mottagaren av de tjänster som klaganden tillhandahöll Lalib inte var Lalib utan WML. På grundval av en ny utredning som företogs hos WML fastställdes att tjänsterna via webbplatsen inte tillhandahölls av Lalib i Portugal, utan av WML i Ungern. Det berörda licensavtalet mellan Lalib och WML var ett skenavtal.

29. Klaganden har väckt talan mot beslutet. Klagandeföretaget anser att det, liksom också många andra partnerföretag, tillhandahöll stödtjänsterna direkt till Lalib och inte till WML. I fråga om de avtal som ingåtts med Lalib agerade varken WML eller majoritetsaktieägaren i WML. I stället begärde enheten för kontroll av större skattebetalare vid den nationella skatte- och tullmyndigheten i Ungern inom förfarandet mot WML att de portugisiska myndigheterna skulle klargöra de faktiska omständigheterna. I sitt svar på denna internationella begäran angav de portugisiska myndigheterna tydligt att Lalib var etablerat i Portugal, att företaget under den aktuella perioden faktiskt bedrev en ekonomisk verksamhet för egen räkning och att det förfogade över alla de tekniska och personella resurser som behövdes för att använda de kunskaper som inhämtats på internationell nivå.

30. Eftersom den portugisiska och den ungerska skattemyndigheten trots det tidigare målet om förhandsavgörande gör olika bedömning i fråga om platsen för de transaktioner som utfördes med hjälp av webbplatsen (av Lalib eller WML) och detta kan ha konsekvenser i fråga om platsen för tillhandahållandet av klagandens transaktioner, finner den anhängiggjorda domstolen det nödvändigt att framställa en ny begäran om förhandsavgörande.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

31. Mot denna bakgrund förklarade Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) förfarandet vilande och hänsköt följande två, mycket långa, frågor till EU-domstolen:

"1. Ska artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i rådets direktiv 2006/112 tolkas så, att licenstagaren för en know-how-licens – som är ett bolag som är etablerat i en medlemsstat i unionen (i förevarande mål Portugal) – inte tillhandahåller de tjänster som finns tillgängliga på en webbplats till slutanvändarna, vilket innebär att licenstagaren inte kan betraktas som mottagare av tjänsten tekniskt stöd för nämnda know-how från den beskattningsbara person som är etablerad i en annan medlemsstat (i förevarande mål Ungern) i egenskap av underleverantör, utan att den sistnämnda personen tillhandahåller tjänsten till licensgivaren som är etablerad i den sistnämnda medlemsstaten, om licenstagaren:

a) hade kontor som hyrts i den förstnämnda medlemsstaten, it- och kontorsinfrastruktur, egen personal och stor erfarenhet inom området e-handel samt hade en ägare med omfattande internationella förbindelser och en verkställande direktör med kompetens inom området e-handel,

b) hade skaffat sig know-how som avspeglade webbplatsernas driftsprocesser och uppdateringarna av dem, yttrade sig över dem, föreslog ändringar av dessa processer och godkände sådana ändringar,

c) var mottagare av de tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahöll på grundval av denna know-how,

d) regelbundet fick rapporter om de tjänster som underleverantörerna hade tillhandahållit (i synnerhet rörande trafiken på webbplatserna och de betalningar som gjorts från bankkontot),

e) i eget namn registrerade de internetdomäner som möjliggjorde tillgång till webbplatserna via internet,

f) angavs som tillhandahållare av tjänsten på webbplatserna,

g) själv vidtog åtgärder för att upprätthålla webbplatsernas popularitet,

h) själv i eget namn ingick avtal med de medarbetare och underleverantörer som krävdes för

att tillhandahålla tjänsten (i synnerhet med de banker som erbjöd betalning med bankkort på webbplatserna, de som skapade det innehåll som var tillgängligt på webbplatserna och de webbadministratörer som marknadsförde innehållet),

(i) förfogade över ett komplett system för att ta emot betalningar från slutanvändare för tillhandahållandet av tjänsten i fråga, som bankkonton, rätt att oinskränkt och med ensamrätt förfoga över dessa konton, en databas över slutanvändare som gjorde det möjligt att utfärda fakturor till dem för de tillhandahållna tjänsterna och ett eget dataprogram för fakturering,

(j) på webbplatserna angav sitt eget säte i den förstnämnda medlemsstaten som fysisk plats för kundtjänst, och

(k) är ett bolag som är självständigt i förhållande till såväl licensgivaren som de ungerska underleverantörer som har till uppgift att utföra vissa tekniska processer som beskrivs i nämnda know-how,

samt mot bakgrund av att i) de ovan beskrivna omständigheterna bekräftades av den berörda myndigheten i den förstnämnda medlemsstaten, i dess egenskap av lämpligt organ för att granska dessa objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, ii) den omständigheten att bolaget i den medlemsstaten inte kunde få tillgång till en betaltjänstleverantör som kunde garantera mottagande av betalning med bankkort på webbplatsen, utgjorde ett objektivi t hinder för tillhandahållandet av tjänsten i den andra medlemsstaten via webbplatserna, vilket innebar att det bolag som var etablerat i den medlemsstaten aldrig tillhandahöll den tjänst som finns tillgänglig på webbplatserna, vare sig före eller efter den granskade perioden, och iii) det licenstagarbolaget och de företag som var knutna till det erhö ll vinning till följd av driften av webbplatsen som totalt sett var större än skillnaden mellan att påföra mervärdesskatt i den förstnämnda medlemsstaten och att göra det i den sistnämnda?

2. Ska artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i direktiv 2006/112 tolkas så, att licensgivaren för en know-how-licens – som är ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat – tillhandahåller de tjänster som finns tillgängliga på en webbplats till slutanvändarna, vilket innebär att licensgivaren är mottagare av tjänsten tekniskt stöd för nämnda know-how från den beskattningsbara personen, i egenskap av underleverantör, och den sistnämnda personen inte tillhandahåller tjänsten till licenstagaren, som är etablerad i den förstnämnda medlemsstaten, om licensgivaren

a) hade egna resurser som enbart utgjordes av ett hyrt kontor och en dator som användes av dess verkställande direktör,

b) som enda anställda hade en verkställande direktör och en juridisk rådgivare vilken arbetade deltid under några timmar per vecka ,

c) hade ett enda avtal, nämligen avtalet om know-how-utveckling,

d) såg till att de domännamn som licensgivaren ägde blev registrerade på licenstagaren i dennes eget namn, enligt det avtal som ingicks med licenstagaren,

e) aldrig framställde sig som leverantör av tjänsterna gentemot utomstående, i synnerhet slutanvändare, banker som erbjöd betalning med bankkort på webbplatserna, skapare av det innehåll som fanns tillgängligt på webbplatserna och webbadministratörer som marknadsförde innehållet,

f) aldrig har utfärdat skriftliga underlag rörande de tjänster som finns tillgängliga via webbplatserna, med undantag av fakturan för licensavgiften, och

g) inte förfogade över något system (som bankkonton och annan infrastruktur) som gjorde det möjligt att ta emot betalningar för de tjänster som tillhandahållits via webbplatserna, samt mot bakgrund av att det följer av dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), att det inte i sig är av avgörande betydelse att licensgivarbolagets verkställande direktör och enda aktieägare är upphovsman till nämnda know-how, att samma person utövar inflytande eller kontroll över hur nämnda know-how utvecklas och används och över tillhandahållandet av tjänster som är baserade på denna know-how, vilket innebär att den fysiska person som är verkställande direktör för och ägare till licensgivarbolaget också är verkställande direktör för och/eller ägare till de bolag som är de underleverantörer – och därmed till klaganden – som medverkar i tillhandahållandet av tjänsten som underleverantörer på uppdrag av licenstagarbolaget och som utför de beskrivna uppgifterna som de har till uppgift att utföra?”

32. I målet vid EU-domstolen har klaganden, Republiken Portugal, Ungern och Europeiska kommissionen ingett skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna avstått från att hålla en muntlig förhandling.

V. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågorna

33. För att förstå de båda tolkningsfrågorna måste man ha föremålet i målet rörande huvudsaken för ögonen. I detta mål tvistar klaganden och de ungerska skattemyndigheterna om platsen för de it-tjänster som klaganden tillhandahöll Lalib.

34. Platsen för sådana på elektronisk väg tillhandahållna tjänster *till en annan beskattningsbar person* är – både enligt äldre rätt (artikel 43 jämförd med artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet i den version som var tillämplig år 2009) och nyare rätt (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet i den version som var tillämplig år 2011) – den plats där mottagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om Lalib var mottagare av tjänsterna befinner sig platsen i Portugal, i vilket fall Portugal på korrekt sätt har uppburit mervärdesskatt. Om däremot ett företag i Ungern är den egentliga tjänstemottagaren (eventuellt WML) befinner sig platsen för it-tjänsterna i Ungern, varför Ungern på korrekt sätt har utkrävt mervärdesskatt.

35. Vid ett närmare betraktande saknar det betydelse för klaganden var platsen för detta företags tillhandahållande av tjänster befinner sig, om båda tänkbara tjänstemottagare är företag som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilka betalar det överenskomna priset inklusive mervärdesskatt. Skillnaden i skattesats mellan Ungern och Portugal får därmed inget genomslag. Viktigt för klaganden är emellertid huruvida transaktionen ska beskattas en gång – i Ungern *eller* i Portugal – eller två gånger – i Ungern *och* Portugal –, eftersom klaganden endast tar emot den med en mottagare av en tjänst avtalade ersättningen en gång.

36. Mot denna bakgrund gäller båda tolkningsfrågorna tolkning av bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet i mervärdesskattedirektivet syftande till att fastställa korrekt plats enligt unionsrätten för de tjänster som i det konkreta fallet tillhandahölls. Eftersom denna plats är avhängig av var tjänstemottagarens säte befinner sig utgörs kärnan i den hänskjutande domstolens frågor av den enligt unionsrätten korrekta fastställelsen av ”rätt” mottagare av tjänsten i förevarande (gränsöverskridande) fall, i vilket också ytterligare en skattemyndighet är delaktig, vilken nått fram till ett annat resultat än den första skattemyndigheten (”regleringskonflikt”).

37. Eftersom det dessutom på grund av det omtvistade "missbruket" i form av WML:s licensöverlåtelse till Lalib råder tveksamhet vad avser fastställelsen av rätt mottagare av tjänsten, frågar den hänskjutande domstolen i förbigående om det (eventuella) missbruket av licensöverlåtelserna kan inverka på var en tredje part tillhandahåller en tjänst.

38. Jag föreslår därför att EU-domstolen avsevärt ska förkorta de båda frågorna, och omformulera dessa, för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar.

39. Kärnan i den hänskjutande domstolens frågor är nämligen att få ett svar på huruvida artiklarna 2, 24 och 28 samt 43 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet med beaktande av artikel 196 i samma direktiv i respektive version ska tolkas så, att den civilrättsliga avtalspartner som har erlagt motprestationen (här Lalib) under förevarande förhållanden är den tjänstemottagare som är avgörande för var platsen för tillhandahållandet ska befinna sig. Eller medför den eventuella förekomsten av ett förfarandemissbruk mellan avtalspartnern och en tredje part (här WML) att denna tredje part ska anses vara det tjänstemottagande företag som är avgörande för var platsen för tillhandahållandet ska befinna sig?

40. Den ovan beskrivna särskilda bakgrunden i målet ger domstolen möjlighet att ange huruvida neutralitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet med hänsyn till förordning nr 904/2010 kräver att det vid gränsöverskridande faktiska omständigheter bara får finnas en enda plats för tillhandahållandet eller om den beskattningsbara personen under vissa förhållanden kan löpa risk att utsättas för isärgående avgöranden från de båda delaktiga fiskala myndigheternas sida och därmed kan drabbas av dubbel mervärdesbeskattning.

41. För att besvara de omformulerade frågorna måste det inledningsvis klargöras hur man i lagstiftningen om mervärdesskatt fastställer vem som är mottagare av en tjänst (avsnitt B). Därpå prövas om förekomst av ett förfarandemissbruk mellan denne mottagare av en tjänst och en tredje part kan ha någon inverkan på den plats där tillhandahållaren tillhandahåller tjänster (avsnitt C). Därefter kommer problematiken med motstridiga avgöranden från de fiskala myndigheterna i olika medlemsstater inom ett harmoniserat system för mervärdesskatt att tas upp (avsnitt D).

B. Fastställelse i lagstiftningen om mervärdesskatt av vem som är mottagare av en tjänst

42. Fastställelsen av "rätt" mottagare av en tjänst ska ske enligt allmänna principer. Frågan huruvida det föreligger ett förfarandemissbruk är skild från detta. Fastställelsen av rätt mottagare av en tjänst framgår av tolkningen av mervärdesskattedirektivet och har här konsekvenser i fråga om platsen för tillhandahållandet av tjänsten. Ett konstaterande av ett förfarandemissbruk gäller däremot bedömningen av sakförhållandena. Av detta följer att de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.(9)

43. Av begäran om förhandsavgörande framgår emellertid endast att den ungerska skattemyndigheten betraktar avtalsupplägget mellan WML och Lalib som förfarandemissbruk, eftersom användarna av webbplatsen i Portugal genom denna avtalsstruktur tillhandahåller tjänsten med en lägre mervärdesskattesats än användarna i Ungern. Såsom framgår av klagandens yttrande har emellertid ett straffrättsligt förfarande som inletts angående detta hittills inte lett till åtal för skatteundandragande.

44. Av begäran om förhandsavgörande framgår däremot inte att den hänskjutande domstolen betraktar avtalsförbindelserna mellan klaganden och Lalib som förfarandemissbruk. Detta är också förståeligt, eftersom mervärdesskattesatsens storlek är irrelevant mellan företag som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Både Lalib och WML kunde neutralisera

mervärdesskattebelastningen genom avdraget. Det framgår härvid inte av handlingarna vari klagandens skattefördel skulle bestå, när detta företag tillhandahåller it-stödtjänsterna till ett portugisiskt företag och inte till ett ungerskt företag. Detta påpekas med rätta av Portugal.

45. Därmed uppkommer – vilket Portugal också med rätta påpekar – primärt frågan hur mottagaren av tjänster (här klagandens it-tjänster) ska fastställas enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet angående platsen för tillhandahållandet.

46. Enligt fast rättspraxis är syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen att förhindra dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (här avses transaktioner).(10) Detta medför att det bara kan finnas en mottagare av en beskattningsbar tjänst i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

47. Enligt fast rättspraxis föreligger en beskattningsbar tjänst i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet emellertid endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Därvid utgör den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten mottar det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna motvärdet.(11)

48. Mellan två avtalspartner som har enats om tillhandahållande och ersättning för en tjänst föreligger normalt ett rättsförhållande, inom vilket ömsesidiga prestationer utbyts. Enligt vad som uppgavs i målet om förhandsavgörande var så fallet här endast mellan klaganden och Lalib. I avtalet om de it-stödtjänster som skulle tillhandahållas var däremot WML inte delaktig och ersättningen betalades heller inte av WML. Följaktligen är den civilrättsliga avtalspartnern Lalib den tjänstemottagare som är avgörande för var platsen för tillhandahållandet ska befinna sig.

49. Denna tolkning – att tjänstemottagaren i princip är den som är avtalspartner med tjänsteleverantören och som är skyldig att erlagga betalning – bekräftas av bestämmelsen i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, genom vilken fastställelsen av platsen för ett tillhandahållande kompletteras.

50. I artikel 196 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs nämligen att skyldigheten att betala mervärdesskatt flyttas från den som tillhandahåller tjänsten (här klaganden) till det tjänstemottagande företaget (här Lalib), när en tjänst tillhandahålls av ett företag som inte är etablerat i mottagarens medlemsstat. Därigenom ska – vilket förtydligas i skäl 42 i mervärdesskattedirektivet – skatteuppbörden förenklas och en effektiv beskattning säkerställas.(12) Bakgrunden till fastställelsen i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet av vem som ska betala mervärdesskatt är att den medlemsstat där den berörda platsen befinner sig skulle få svårigheter med att uppbära skatter som ska betalas av företag i utlandet. Dessutom medför denna förflyttning av vem som ska betala mervärdesskatten att den som tillhandahåller tjänsten befrias från registrerings- och deklarationsskyldigheter i andra medlemsstater.(13)

51. Förflyttningen i fråga om vem som ska betala mervärdesskatten gör en indirekt punktskatt till en direkt punktskatt som direkt belastar tjänstemottagaren. En sådan omläggning i fråga om vem som ska betala skatt förutsätter emellertid att tjänstemottagaren, som nu jämte ersättningen också ska betala mervärdesskatt, kan beakta denna skyldighet att betala skatt vid avtalet om ersättning eller senast när ersättningen erläggs. Detta är i princip bara möjligt för den avtalspartner som på grund av nämnda rättsförhållande ska erlagga motprestationen.

52. Som resultat härav framgår genom tolkning av bestämmelserna för fastställelse av platsen för tillhandahållandet vilken stämts av mot artikel 196 i mervärdesskattedirektivet att det i princip är

avtalspartnern till det företag som tillhandahåller tjänsten som är tjänstemottagaren, som är avgörande för var platsen för tillhandahållandet befinner sig.

C. Inverkan av ett förfarandemissbruk mellan den egentliga tjänstemottagaren och en tredje part

53. Det står därmed klart att det i princip är den civilrättsliga avtalspartner som ska erlagga motprestationen som är mottagare av tjänsten i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Vad som måste undersökas är om ett eventuellt förfarandemissbruk mellan tjänstemottagaren och en tredje part (i förevarande fall mellan Lalib och WML) ändrar på detta.

1. *De ungerska fiskalamyndigheternas åsikt*

54. Jag anser i överensstämmelse med Portugals åsikt att de ungerska fiskala myndigheternas åsikt är felaktig. De ungerska fiskala myndigheternas motsatta ståndpunkt står i strid med mervärdesskattedirektivets grundsystem. Den utgår från att det av förfarandemissbruket mellan WML och Lalib följer att webbplatsen drivs av WML i Ungern, varför it-stödtjänsterna också endast kan ha tillhandahållits WML i Ungern. Till skillnad från vad kommissionen anser är fastställelsen av klagandens "rätta" mottagare av tjänsten emellertid inte nära förbundet med om licensavtalet mellan WML och Lalib ska anses utgöra ett rättsmissbruk.

55. Enligt detta resonemang skulle nämligen inte endast klagandens tjänster utan alla tjänster som Lalib – ett befintligt portugisiskt företag (om det portugisiska svaret på den ungerska begäran om information har återgetts på korrekt sätt) – har mottagit i samband med driften av webbplatsen beskattas i Ungern, vilket också skulle gälla för tjänster som mottas av andra portugisiska tjänsteleverantörer. Att den ungerska skattemyndigheten – till skillnad från den portugisiska skattemyndigheten – anser att Lalib antingen inte existerar eller härvidlag ska likställas med WML utgör därmed inte en tillräcklig grund.

2. *Skatteneutralitetilagstiftningen om mervärdesskatt*

56. För det första är mervärdesskattedirektivet i princip neutralt i skattehänseende.⁽¹⁴⁾ Enligt domstolens fasta praxis ska hänsyn tas till den *aktuella transaktionens* objektiva karaktär.⁽¹⁵⁾ Detta gäller i synnerhet för tolkningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet, vilka – som domstolen rätteligen formulerar saken – dels kan förhindra behörighetskonflikter, som kan leda till dubbelbeskattning, dels ska förhindra att beskattningen uteblir (närmare bestämt av transaktioner).⁽¹⁶⁾ De syftar således till en fördelning sinsemellan av medlemsstaternas beskattningsrätt.

57. Huruvida mottagaren av en biltvätt, det vill säga av en tjänst, också är ägare av bilen, har hyrt bilen eller har stulit denna spelar därför ingen roll för frågan vem som är mottagare av tjänsten och var platsen för tillhandahållandet befinner sig. Även en tjuv som har beställt rengöring av bilen och betalat denna är och förblir mottagare av tjänsten, så att platsen för tillhandahållandet av tjänsten följer hans person (exempelvis huruvida denne är beskattningsbar eller ej – se dels artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, dels artikel 45 i detta).

3. *Densynvinkelsom den som tillhandahåller tjänsten har*

58. Genom det ovan angivna resonemanget från de ungerska fiskala myndigheternas sida bortses det dessutom från den indirekta beskattningstekniken för mervärdesskatt. Den "abstraktionsprincip" som förklaras genom exemplet med biltjuven är nämligen också en följd av att den företagare som tillhandahåller tjänsten fungerar som statens förlängda arm vid

skatteuppbörd ("skatteindrivare på statens vägnar"(17)). Eftersom detta inte är ett frivilligt åtagande utan sker i kraft av lag skulle man också kunna beteckna denne som "statens tvångsrekryterade biträde".(18)

59. Statens biträde måste emellertid veta var platsen för leveransen eller tjänsten befinner sig, för att tillämpa rätt skattesats och för att kunna betala korrekt skattebelopp. Om platsen för tillhandahållandet av en tjänst är beroende av egenskapen att vara mottagare av en tjänst (exempelvis huruvida denne är beskattningsbar) måste den som tillhandahåller tjänsten självständigt kunna fastställa skatten.

60. Denne kan ta reda på och fastställa vem som är dennes avtalspartner, vilken på grundval av ingångna avtal är skyldig att erlagga denne en motprestation (priset). Den som tillhandahåller tjänsten har däremot i princip varken något inflytande över omständigheter som endast gäller förhållandet mellan tjänstemottagaren och tredje part och heller ingen kunskap om dessa. Därför är sådana specifikationer för fastställelsen av platsen för dennes leverans eller tjänst i princip med nödvändighet irrelevanta. Vem som är den egentliga ägaren av en bil som ska tvättas kan vid tillhandahållandet av tjänsten med rätta vara likgiltigt för den beskattningsbara personen. Mottagare av tjänsten är dennes avtalspartner och platsen för tillhandahållandet är alltid densamma, oberoende av om bilen var hyrd, köpt eller stulen.

4. Bestämmelserna om konsignation

61. Till detta kommer – så som det förtydligas i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet – att tjänstemottagaren kan handla i eget namn men för annans räkning. Följaktligen är det förhållandet att det till sist är en annan person än avtalspartnern som faktiskt använder tjänsten irrelevant vad gäller lagstiftningen om mervärdesskatt. Även en person som inte är ägare, som agerar i eget namn men för annans räkning (exempelvis ägaren), är mottagare av en tjänst.

62. Det avgörande är därför att Lalib genom det bakomliggande rättsförhållandet är skyldigt att erlagga en motprestation för klagandens it-stödtjänster. Huruvida Lalib har mottagit tjänsterna i eget namn och för egen räkning eller i eget namn men för WML:s räkning saknar för Lalibs egenskap av mottagare av en tjänst således i princip betydelse. Platsen för de it-tjänster som klaganden tillhandahållit Lalib ligger därmed i Portugal och ska bedömas oberoende av ett eventuellt förfarandemissbruk mellan WML och Lalib.

5. Tänkbart undantag: Ett kringgående av lagen vad avser upplägget i vilka deltagande parter medverkar

63. Annorlunda blir det emellertid om hela den rättsliga konstruktionen mellan Lalib, WML och klaganden skulle anses vara ett enda stort kringgående av lagen vad avser upplägget. Man skulle då få omdefiniera de berörda transaktionerna för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om transaktionerna inte hade förelegat. Ett sådant kringgående av lagen vad avser upplägget framgår inte av begäran om förhandsavgörande.

64. Man kan i hög grad tvivla på att det skulle förhålla sig så, eftersom allt talar för att Lalib faktiskt existerar, faktiskt är etablerat i Portugal och faktiskt har betalt klagandens fakturor och att det i alla händelser inte kan skönjas någon fördel i mervärdesskatterettsligt hänseende gällande stödtjänsterna. Även kommissionen tycks utgå från att det bara är Lalib som via webbplatsen tillhandahåller slutanvändarna tjänster. Detta kan till sist endast den hänskjutande domstolen bedöma.

6. Preliminärslutsats

65. Mottagaren av klagandens it-tjänster är detta företags avtalspartner (Lalib). Ett eventuellt förfarandemissbruk mellan WML och Lalib har inga effekter i fråga om detta. Detta gäller i vart fall om inte avtalet mellan klaganden och Lalib i sig ska bedömas vara del inom ett förfarandemissbruk. EU-domstolen ser emellertid inga indikationer på att så skulle vara fallet och dessutom är det endast den hänskjutande domstolen som kan bedöma detta.

D. I andra hand: Hantering av motstridiga fastställelser mellan de fiskala myndigheterna i olika medlemsstater i fråga om mervärdesskatt

1. Problembeskrivning

66. Visserligen har det härmed klarlagts var platsen för klagandens tillhandahållande befinner sig. Det kvarstår även i detta förfarande ändå en inneboende *risk för dubbelbeskattning* i systemet för mervärdesskatt. Detta kommer till uttryck om den hänskjutande domstolen skulle slå fast att hela den rättsliga konstruktionen mellan Lalib, WML och klaganden ska anses utgöra ett enda kringgående av lagen vad avser upplägget.

67. Ungern skulle utgå från en prestation för WML och en plats för tillhandahållandet i Ungern och uppbära mervärdesskatt i Ungern. Portugal skulle däremot förmodligen även fortsättningsvis inte bedöma sakförhållandena såsom ett kringgående av lagen vad avser upplägget, varför Lalib skulle vara mottagare av tjänsten och platsen för tillhandahållandet skulle finnas i Portugal. Detta skulle medföra en dubbelbeskattning på grund av en regleringskonflikt.

68. Ett sådant eventuellt resultat står i strid med neutralitetsprincipen i lagstiftningen om mervärdesskatt. Som domstolen redan har slagit fast medför nämligen beskattning av den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet en dubbelbeskattning, vilket strider mot principen om skatteneutralitet, vilken är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet.⁽¹⁹⁾ Detta bekräftas också i tidigare rättspraxis rörande en hotande dubbelbeskattning vid import av varor som redan har belastats med mervärdesskatt.⁽²⁰⁾

69. Av domstolens praxis framgår redan några ansatser till hur en sådan dubbelbeskattning skulle kunna undvikas.

2. Avsaknad av bindande verkan av denskattsomförstfastställs

70. Domstolen har redan rätteligen slagit fast att den medlemsstat som först fastställer skatten inte binder den andra medlemsstaten vid en korrekt tillämpning av mervärdesskattedirektivet.⁽²¹⁾ En sådan "först-till-kvarn-princip" skulle stöta sig mot avsikten med bestämmelserna om var platsen ska anses finnas i, vilka syftar till ömsesidig tilldelning och fördelning av skatteintäkter mellan medlemsstaterna.

71. Frågan huruvida det redan av förordning nr 904/2010 följer att skattemyndigheten i en medlemsstat är skyldig att skicka en begäran om information till skattemyndigheterna i en annan medlemsstat, när en sådan begäran kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärlig – för att fastställa att mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten,⁽²²⁾ kan därmed stå öppen.

72. Om domstolarna i en medlemsstat slår fast att en och samma transaktion i en annan medlemsstat behandlas annorlunda i mervärdesskattehänseende i en annan medlemsstat har de möjlighet eller till och med skyldighet – beroende på om deras avgörande får överklagas eller inte enligt nationell rätt – att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.⁽²³⁾ I linje härmed har här den hänskjutande domstolen begärt tolkning av EU-domstolen av hur platsen för ett

tillhandahållande ska fastställas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

3. **Avvikandetolkning av bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet**

73. I den mån som den grundläggande tvisten hänför sig till tolkning av hur platsen för tillhandahållandet ska fastställas är lösningen enkel. Denna kan och måste lösas genom att frågan förs vidare till EU-domstolen. Denna tolkning av unionsrätten inom ramen för begäran om förhandsavgörande är också bindande för den andra skattemyndigheten.

74. Om denna andra skattemyndighet vid denna tidpunkt ännu inte har meddelat ett avgörande förhindras därigenom en dubbelbeskattning. Om det redan föreligger ett slutgiltigt avgörande som i strid med EU-domstolens tolkning ger upphov till dubbelbeskattning, står denna i strid med unionsrätten. Om det – eventuellt efter ett förhandsavgörande från EU-domstolen – visar sig att mervärdesskatten redan felaktigt har erlagts i en annan medlemsstat, har vederbörande därmed rätt till återbetalning av överskjutande mervärdesskattebelopp. Enligt fast rättspraxis utgör rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten.(24)

4. **Avvikande bedömning av de underliggandes sakförhållandena**

75. Om emellertid tvisten inte hänför sig till en avvikande tolkning av unionsrätten, utan en avvikande bedömning av sakförhållandena (exempelvis förekomsten av ett förfarandemissbruk) är det ovan angivna inte gångbart. Tillämpningen av unionsrätten på de konkreta sakförhållandena tillkommer nämligen de nationella domstolarna. Deras avgöranden är inte bindande för skattemyndigheterna i de övriga medlemsstaterna, varför risken för dubbelbeskattning kvarstår.

76. Sådan dubbelbeskattning står i strid med de mål som mervärdesskattedirektivet har (se punkt 68 ovan). Visserligen har domstolen i fråga om inkomstskatterätt slagit fast att medlemsstaterna *i avsaknad av harmonisering* på unionsnivå inte är skyldiga att anpassa sina egna skatte- och avgiftssystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte att undvika dubbelbeskattning.(25) Detta gäller även för dubbelbeskattning på grund av den icke harmoniserade inkomstskatterätten och följer av att medlemsstaterna i detta avseende alltså är behöriga att stifta lagar. För lagstiftningen om mervärdesskatt är detta argument inte relevant.

77. En dubbelbeskattning grundad på unionsrätten (här mervärdesskattedirektivet) berör dessutom den beskattningsbara personens grundläggande rättigheter (se artiklarna 15, 16 och 17 i stadgan) vid genomförandet av unionsrätten.(26) Vidare skulle en dubbel mervärdesbeskattning av gränsöverskridande leveranser och tjänster vara till men för den fria rörligheten för varor och tjänster.

78. Denna dubbelbeskattning som står i strid med principerna för den inre marknaden kan följaktligen till slut endast undvikas om EU-domstolen i denna särskilda situation – en beskattning som sker dubbelt i två medlemsstater på grund av en regleringskonflikt beträffande lagstiftningen om mervärdesskatt i ett gränsöverskridande fall – undantagsvis själv fastställer hur sakförhållandena ska bedömas och, som här, om det föreligger ett kringgående av lagen.

79. Såsom enda auktoritet som på ett bindande sätt kan meddela ett avgörande för de berörda medlemsstaterna och därmed effektivt undvika en dubbelbeskattning har domstolen i en likartad fallkonstellation redan de facto gjort en egen bedömning av sakförhållandena. Till exempel rörde målet Auto Lease Holland olika bedömningar av sakförhållandena i två medlemsstater, såsom den hänskjutande domstolen i det nationella målet uttryckligen betonade.(27) EU-domstolen

besvarade trots detta den hänskjutande domstolens tolkningsfråga och slog fast att "[a]rtikel 5.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn och för dennes räkning."(28) Detta var inget annat än den bedömning från EU-domstolen av sakförhållandena som begärts av den hänskjutande domstolen.

80. För att likväl ta hänsyn till att bedömningen av sakförhållandena av princip tillkommer den nationella domstolen och att medlemsstaterna genom förordning nr 904/2010 har möjligheter till informationsutbyte och genom mervärdesskattekommittén (artikel 398 i mervärdesskattedirektivet) har möjligheter att nå enighet skulle domstolen för besvarande av sådana tolkningsfrågor kunna ställa som villkor att dessa andra möjligheter normalt redan har uttömts.

VI. Förslag till avgörande

81. Jag föreslår av ovan anförda skäl att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) på följande sätt:

1. Fastställelsen av vem som är mottagare av en tjänst, vilket är avgörande för att fastställa platsen för tillhandahållandet, ska göras utifrån vem som tillhandahåller tjänsten i enlighet med det bakomliggande rättsförhållandet, av vilket det framgår vem som ska betala den mottagna tjänsten. En anklagelse om rättsmissbruk, som endast avser tjänstemottagaren och en tredje part, saknar relevans för fastställelsen av vem som är mottagare av tjänsten och av platsen för tillhandahållandet.

2. Neutralitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet och förordning nr 904/2010 utgör med hänsyn till stadgan om de grundläggande rättigheterna och de grundläggande friheterna hinder för en dubbel mervärdesbeskattning av en och samma transaktion i flera medlemsstater. Om dubbelbeskattningen beror på en avvikande bedömning av sakförhållandena, och om medlemsstaterna inte finner en samordnad lösning, får eller ska den nationella domstolen begära en sådan från EU-domstolen.

1 Originalspråk: tyska

2 Se dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1).

4 I dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 (EUT L 175, 2009, s. 12).

5 I dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, 2010, s. 1).

6 Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11).

7 Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1).

8 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

9 Dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 46), dom

av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 52), och dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 98).

10 Dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42), och dom av den 26 januari 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 42).

11 Dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C?21/20, EU:C:2021:743, punkt 31), Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punkt 39), och dom av den 22 juni 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, punkterna 21 och 22).

12 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 24), och dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, punkt 28), i båda fallen i fråga om artikel 199 i mervärdesskattedirektivet.

13 Dom av den 6 oktober 2011, Stoppelkamp (C?421/10, EU:C:2011:640, punkt 33), i fråga om artikel 21.1 b i sjätte EG-direktivet.

14 Dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (de förenade målen C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 50 – Enligt principen om skatteneutralitet är det inte möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner), dom av den 29 juni 2000, Salumets m.fl. (C?455/98, EU:C:2000:352, punkt 19), dom av den 29 juni 1999, Coffeeshop "Siberië" (C?158/98, EU:C:1999:334, punkterna 14 och 21). I fråga om undantag, se dom av den 6 december 1990, Witzemann (C?343/89, EU:C:1990:445), och dom av den 5 juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, punkt 20).

15 Dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punkt 36), dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 39), dom av den 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, EU:C:2001:526, punkt 33), och dom av den 6 april 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

16 Dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42), och dom av den 26 januari 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 42).

17 Se dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

18 Se H. Stadie, Umsatzsteuerrecht, 2005, punkt 1.18.

19 Dom av den 23 april 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punkt 46), dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein (de förenade målen C?322/99 och C?323/99, EU:C:2001:280, punkt 76), dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, punkt 46), och dom av den 25 maj 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, punkt 9).

- 20 Dom av den 5 maj 1982, *Schul Douane Expeditur* (15/81, EU:C:1982:135, domskäl 2). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 6 juli 1988, *Ledoux* (127/86, EU:C:1988:366, punkt 20).
- 21 Dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 54), bekräftad av dom av den 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 53). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 65).
- 22 Se dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 59), och, för en motsatt bedömning, dom av den 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 48).
- 23 Dom av den 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 51), dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkterna 64 och 66), och dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 59).
- 24 Se dom av den 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 52), och dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, punkterna 29 och 30 samt där angiven rättspraxis).
- 25 Dom av den 26 maj 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47), dom av den 8 december 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 39), och dom av den 12 februari 2009, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31).
- 26 Denna förutsättning i artikel 51.1 i stadgan ges som bekant en mycket vid tolkning av domstolen – se dom av den 26 februari 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 och följande punkter).
- 27 *Bundesfinanzhof*, beslut av den 22 februari 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, punkterna 54 och 56.
- 28 Dom av den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 37). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 49), för vilken en avvikande bedömning mellan medlemsstaterna i fråga om utfärdande av ”poäng” låg till grund.