

# EUR Research Information Portal

## Beantwoording prejudiciële vraag over plaats van dienst bij btw-fraude

### Publication status and date:

Published: 17/11/2022

### Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

### Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

### Citation for the published version (APA):

Merkx, M. (2022). Beantwoording prejudiciële vraag over plaats van dienst bij btw-fraude. 2222. Case note on: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 27/10/22, C-641/21, ECLI:EU:C:2022:842 7(46).

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

### Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

### Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: [openaccess.library@eur.nl](mailto:openaccess.library@eur.nl). Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

NLF 2022/2222

## Beantwoording prejudiciële vraag over plaats van dienst bij btw-fraude

HvJ 27 oktober 2022, C-641/21, ECLI:EU:C:2022:842

### SAMENVATTING

De zetel van Climate Corporation Emissions Trading GmbH (CCET) bevindt zich in Oostenrijk. CCET heeft van 1 tot en met 20 april 2010 broeikasgasemissierechten tegen betaling overgedragen aan de in Duitsland gevestigde Bauduin GmbH, die een deelnemer was aan btw-carrouselfraude. In casu is er sprake van diensten en niet van leveringen.

Het Bundesfinanzgericht (Oostenrijk) merkt in dat verband op dat het HvJ eerder heeft geoordeeld dat het recht op belastingvrijstellingen van de btw voor intracommunautaire leveringen, het recht op aftrek van voorbelasting en het recht op teruggaaf van de btw moeten worden geweigerd aan een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op voornoemde rechten wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

Het Bundesfinanzgericht vraagt zich echter af of deze rechtspraak naar analogie van toepassing is op grensoverschrijdende diensten. Het Bundesfinanzgericht wenst in wezen van het HvJ te vernemen of de bepalingen van de Btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat, in het geval van een dienst die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige (Oostenrijk) wordt verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige (Duitsland), de autoriteiten van Oostenrijk zich op het standpunt kunnen stellen dat de plaats van deze dienst, die zich overeenkomstig artikel 44 Btw-richtlijn in Duitsland bevindt, niettemin wordt geacht zich te bevinden in Oostenrijk wanneer de dienstverrichter wist of had moeten weten dat hij met die dienst deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen. Volgens het HvJ staan de bepalingen van de Btw-richtlijn hieraan in de weg.

### NOOT

Elk jaar kost het me enige moeite studenten het verschil uit te leggen tussen het systeem van intracommunautaire leveringen en verwervingen bij goederenleveringen en de toepassing van de B2B-hoofregel en de verleggingsregeling bij diensten. Het resultaat van de toepassing van deze regels is immers ook vergelijkbaar. De leverancier of dienstverrichter is geen btw verschuldigd in eigen land,<sup>1</sup> maar de afnemer voldoet btw in zijn land<sup>2</sup> en brengt deze btw in aftrek indien en voor zover hij recht op aftrek van voorbelasting heeft. Er is echter één belangrijk verschil. Bij internationale goederenleveringen zijn er twee belastbare feiten: een levering in het land van vertrek van de goederen belast tegen het

1 Bij goederenleveringen het land van vertrek van de goederen.

2 Voor goederenleveringen is dit het land van aankomst van de goederen.

nultarief en een intracommunautaire verwerving belast in het land van aankomst. Bij diensten bestaat maar één belastbaar feit: de dienst. Deze is in geval van toepassing van de B2B-hoofdregel belast in het land waar de afnemer is gevestigd, waarbij de btw-heffing wordt verlegd naar die afnemer indien de dienstverrichter niet in dat land gevestigd is. Het is dit verschil dat maakt dat de middelen waarover belastingautoriteiten beschikken in geval van wetenschap van fraude ('wist of had moeten weten') anders zijn. Daar waar bij goederenleveringen uit eerdere jurisprudentie van het HvJ volgt dat het nultarief<sup>3</sup> en de aftrek van voorbelasting<sup>4</sup> kunnen worden geweigerd ingeval de betrokken persoon wist of had moeten weten van de fraude – ongeacht of de fraude in het betreffende EU-land of een ander EU-land is gepleegd<sup>5</sup> – kan heffing over de dienst in het land van de dienstverrichter volgens het HvJ niet plaatsvinden indien op grond van de plaats-van-dienstregels heffing in het land van de afnemer plaatsvindt. Ik kan het HvJ hierin goed volgen. Wetenschap van fraude brengt immers met zich dat geen beroep kan worden gedaan op rechten die ontleend kunnen worden aan de Btw-richtlijn. Dit houdt niet in dat er een verplichting – de verplichting tot het voldoen van btw in eigen land – kan worden opgelegd aan een dienstverrichter.

### Welke mogelijkheden zijn er wel?

Betekent dit dat de Oostenrijkse fiscus met lege handen achterblijft? Deze vraag moet naar mijn mening ontkennend worden beantwoord. Volgens het HvJ is in geval van wetenschap van fraude geen sprake van economische activiteiten of leveringen, omdat niet aan de objectieve voorwaarden van die begrippen is voldaan.<sup>6</sup> Op vergelijkbare wijze kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat geen sprake is van economische activiteiten of diensten indien Climate Corporation Emissions Trading wist of had moeten weten van de fraude. In dat geval kan bij haar de aftrek van voorbelasting worden geweigerd, ook als, zoals in dit geval, de fraude plaatsvindt in een ander EU-land. Uit de zaak Kemwater ProChemie<sup>7</sup> volgt bovendien dat ook als de verleggingsregeling wordt toegepast de aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd. Ook als Climate Corporation Emissions Trading de diensten heeft ingekocht bij een ondernemer uit een andere EU-lidstaat, waardoor de verleggingsregeling van toepassing is, kan haar dus de aftrek van voorbelasting worden geweigerd. Dat geldt ook voor de verlegde btw richting de afnemer van Climate Corporation Emissions Trading, als die wist of had moeten weten van de fraude. In de onderhavige zaak is deze partij echter aangeduid als de 'missing trader', wat doet vermoeden dat verhaal bij die partij niet mogelijk is. Wat ik nog wel een interessante vraag vind, is of ook een beroep op de verleggingsregeling moet worden gezien als een recht waarop in geval van wetenschap van fraude geen beroep kan worden gedaan. In dat geval zou de Duitse fiscus namelijk ook bij Climate Corporation Emissions Trading btw kunnen naheffen. Het verlies van een dergelijk recht past niet goed bij de overwegingen van het HvJ dat in geval van wetenschap van btw-

---

3 HvJ 7 december 2010, C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742.

4 HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta), ECLI:EU:C:2006:446.

5 HvJ 18 december 2014, gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's), ECLI:EU:C:2014:2455.

6 Zie bijvoorbeeld het arrest Italmoda, reeds aangehaald, r.o. 57.

7 HvJ 23 december 2021, C-154/20 (Kemwater ProChemie), ECLI:EU:C:2021:989, NLF 2021/2415, met noot van ondergetekende.

fraude geen economische activiteiten en leveringen plaatsvinden. Als immers geen sprake is van een dienst, kan er ook geen sprake zijn van een dienst ter zake waarvan de btw-heffing is verlegd. Toch weerhoudt dat het HvJ er niet van om lidstaten de mogelijkheid te geven het nultarief te weigeren in geval van intracommunautaire leveringen (indien geen sprake is van een levering zou het algemene btw-tarief ook niet van toepassing kunnen zijn op die levering).<sup>8</sup> Ik acht het daarom aannemelijk dat ook toepassing van de verleggingsregeling kan worden geweigerd bij wetenschap van fraude. Hoe moet worden omgegaan met een dergelijk conglomeraat van mogelijkheden voor de belastingautoriteiten wordt wellicht door het HvJ verduidelijkt in de aanhangige zaak A.<sup>9</sup>

**prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx**  
*Erasmus Universiteit/BDO*

## **BRON ECLI:EU:C:2022:842**

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

27 oktober 2022 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 44 – Fiscaal aanknopingspunt – Overdracht van broeikasgasemissierechten – Afnemer betrokken bij btw-fraude in het kader van een keten van leveringen – Belastingplichtige die wist of had moeten weten van deze fraude”

In zaak C#641/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) bij beslissing van 11 oktober 2021, ingekomen bij het Hof op 20 oktober 2021, in de procedure

**Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

tegen

**Finanzamt Österreich,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe (rapporteur), president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, N. Jääskinen, en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

---

8 Zie hierover nader: M.M.W.D. Merkx en M.H.T. Verstappen, 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655.

9 HvJ 2 november 2021, C-596/21 (A), NLF 2021/2325.

- Climate Corporation Emissions Trading GmbH, vertegenwoordigd door W. Standfest, Rechtsanwalt,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en B.#R. Killmann als gemachtigden, gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

### Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Climate Corporation Emissions Trading GmbH (hierna: „Climate Corporation”) en het Finanzamt Österreich (belastingdienst, Oostenrijk) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) op handelingen waarbij broeikasgasemissierechten worden overgedragen.

### Toepasselijke bepalingen

#### Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Titel V van richtlijn 2006/112 („Plaats van de belastbare handelingen”) bevat een hoofdstuk 3 („Plaats van een dienst”), waarin artikel 44 bepaalt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

5 Dit artikel 44 vloeit voort uit richtlijn 2008/8, die richtlijn 2006/112 heeft gewijzigd wat betreft de plaats van een dienst. De overwegingen 3 en 4 van richtlijn 2008/8 luiden als volgt:

„(3) Alle diensten moeten in beginsel worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt. Ook als de algemene regel inzake de plaats van een dienst in die zin zou worden gewijzigd, zouden om administratieve en beleidsredenen toch nog altijd bepaalde uitzonderingen op deze algemene regel nodig zijn.

(4) Bij voor belastingplichtigen verrichte diensten moet de algemene regel inzake de plaats van een dienst worden gebaseerd op de plaats waar de afnemer en niet de dienstverrichter gevestigd is. [...]”

6 Artikel 131, dat is opgenomen in titel IX van de btw-richtlijn („Vrijstellingen”), hoofdstuk 1 („Algemene bepalingen”), bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

7 Voornoemde titel IX bevat ook een hoofdstuk 4 („Vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen”). Binnen dit hoofdstuk 4 bepaalt artikel 138, lid 1:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de [Europese] Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

8 Artikel 196 van deze richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.”

9 Artikel 273, eerste alinea, van die richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

## **Oostenrijks recht**

10 § 3a, lid 6, van het Umsatzsteuergesetz (Oostenrijkse wet op de omzetbelasting) van 23 augustus 1994 (BGBl. 663/1994), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (BGBl. I 52/2009), luidt als volgt:

„Onverminderd de leden 8 tot en met 16 en artikel 3a, wordt een overige dienst die wordt verricht ten behoeve van een ondernemer als bedoeld in lid 5, punten 1 en 2, verricht op de plaats vanwaaruit de afnemer zijn bedrijf

uitoefent. Indien de overige dienst wordt verricht op de plaats van de vaste inrichting van een ondernemer, is daarentegen die plaats doorslaggevend.”

11 In dat verband blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de in deze bepaling gebruikte begrippen „ondernemer” en „overige diensten” respectievelijk overeenstemmen met de begrippen „belastingplichtige” en „diensten” in het Unierecht.

### Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 Tussen 1 en 20 april 2010 heeft Climate Corporation, met zetel te Baden (Oostenrijk), broeikasgasemissierechten tegen betaling overgedragen aan de in Hamburg (Duitsland) gevestigde onderneming Bauduin Handelsgesellschaft mbH (hierna: „Bauduin”).

13 Bij de btw-aanslag voor het jaar 2010, vastgesteld op 27 januari 2012, heeft het Finanzamt Baden Mödling (belastingkantoor Baden Mödling, Oostenrijk) deze overdrachten van broeikasgasemissierechten aangemerkt als belastbare „goederenleveringen” die niet onder de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen vielen. Volgens dit belastingkantoor heeft Bauduin als *missing trader* deelgenomen aan een frauduleuze btw-carrusel waarbij Climate Corporation wist of had moeten weten dat die broeikasgasemissierechten zouden worden gebruikt voor btw-fraude.

14 Op 27 februari 2012 heeft Climate Corporation beroep ingesteld tegen deze btw-aanslag bij de verwijzende rechter, het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk).

15 Die rechter stelt vast dat overdrachten van broeikasgasemissierechten moeten worden beschouwd als „diensten” en niet als „goederenleveringen”, zoals blijkt uit het arrest van 8 december 2016, A en B (C#453/15, EU:C:2016:933).

16 In die omstandigheden en overeenkomstig hetgeen wordt bepaald in artikel 44 van de btw-richtlijn, § 3a, lid 6, van de wet op de omzetbelasting en in het Duitse recht, bevindt volgens de verwijzende rechter de plaats van de door Climate Corporation aan Bauduin verrichte diensten zich in Duitsland. Deze diensten zijn bijgevolg niet belastbaar in Oostenrijk, maar wel in Duitsland en het is Bauduin die btw verschuldigd is in laatstgenoemde lidstaat.

17 Volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter had Climate Corporation moeten weten dat de aan Bauduin verkochte broeikasgasemissierechten werden aangewend voor doeleinden van btw-fraude.

18 De verwijzende rechter merkt in dat verband op dat het Hof, in het kader van handelingen bestaande in intracommunautaire leveringen, in het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455), heeft geoordeeld dat het recht op belastingvrijstellingen van de btw voor intracommunautaire leveringen, het recht op aftrek van voorbelasting en het recht op teruggaaf van de btw moeten worden geweigerd aan een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij met de handeling waarvoor aanspraak op voornoemde rechten wordt gemaakt, deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

19 De verwijzende rechter vraagt zich af of deze rechtspraak naar analogie van toepassing is op grensoverschrijdende diensten. Een dergelijke toepassing zou betekenen dat, in een geval zoals in het hoofdgeding aan de orde is, de plaats van de dienst zich in Oostenrijk en niet in Duitsland bevindt

ondanks de andersluidende bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn en van de overeenkomstige nationale bepalingen.

20 Het antwoord op deze vraag ligt niet voor de hand aangezien er zowel gelijkenissen als verschillen bestaan tussen intracommunautaire leveringen en grensoverschrijdende diensten binnen de Unie.

21 Daarop heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties de plaats van een dienst, die volgens het geschreven recht formeel in een andere lidstaat ligt waar de afnemer van de dienst is gevestigd, moeten beschouwen als een plaats die in het binnenland ligt, wanneer de binnenlandse belastingplichtige die deze dienst verricht, had moeten weten dat hij met die dienst deelneemt aan ontduiking van belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen?”

### **Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

22 Climate Corporation betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing. Ten eerste wordt de prejudiciële vraag slechts hypothetisch gesteld. Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling niet in Oostenrijk maar in Duitsland belastbaar is, staat het niet aan een Oostenrijkse rechter om het Hof een prejudiciële vraag te stellen teneinde de hypothetische fiscale verplichtingen van een belastingplichtige in een andere lidstaat te verduidelijken. Ten tweede berust deze vraag op een redenering naar analogie die is ontleend aan het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455), die niet kan worden gevolgd gelet op de verschillen tussen de omstandigheden van het hoofdgeding en die van het geding dat tot dat arrest heeft geleid.

23 Volgens vaste rechtspraak van het Hof geldt er een vermoeden van relevantie voor de vragen over de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en juridische kader, waarvan de juistheid niet door het Hof dient te worden onderzocht. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer de gevraagde uitlegging van het Unierecht kennelijk geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arresten van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 februari 2018, Kreuzmayr, C#628/16, EU:C:2018:84, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 In casu blijkt ondubbelzinnig uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter geen duidelijkheid wenst te verkrijgen over de verplichtingen van een belastingplichtige in een andere lidstaat dan die waaronder hij ressorteert. De verwijzende rechter wenst, integendeel, in wezen vast te stellen of de belastingautoriteiten van de lidstaat waaronder hij ressorteert de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen krachtens het Unierecht aan btw kunnen onderwerpen, ook al hebben deze handelingen volgens hem plaatsgevonden in een andere lidstaat. Daaruit volgt dat dit verzoek niet hypothetisch is.



25 Voor zover Climate Corporation betwijfelt of de lering uit het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455), naar analogie kan worden toegepast op een geval als dat van het hoofdgeding, moet evenwel worden vastgesteld dat dit betoog de beantwoording van de prejudiciële vraag ten gronde betreft.

26 Derhalve is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat, in het geval van een dienst die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, de autoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zich op het standpunt stellen dat de plaats van deze dienst, die zich overeenkomstig artikel 44 van deze richtlijn in die andere lidstaat bevindt, niettemin wordt geacht zich te bevinden in de eerste lidstaat wanneer de dienstverrichter wist of had moeten weten dat hij met die dienst deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

28 Om te beginnen moet worden gepreciseerd dat, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, handelingen die erin bestaan om tegen betaling broeikasgasemissierechten over te dragen als een dienst moeten worden beschouwd voor de toepassing van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 8 december 2016, A en B, C#453/15, EU:C:2016:933, punt 30).

29 De plaats van een dienst moet worden bepaald overeenkomstig de bepalingen van titel V, hoofdstuk 3, van de btw-richtlijn. In dit verband stellen de afdelingen 2 en 3 van dit hoofdstuk de algemene regels vast voor de bepaling van de plaats waar diensten worden belast, respectievelijk de bijzondere bepalingen betreffende specifieke diensten (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C#605/12, EU:C:2014:2298, punt 37).

30 Die regels ter bepaling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, beogen bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten niet worden belast (arresten van 16 oktober 2014, Welmory, C#605/12, EU:C:2014:2298, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C#547/18, EU:C:2020:350, punt 25).

31 Door aldus op uniforme wijze de plaats vast te stellen waar diensten moeten worden belast, omkaderen die regels de bevoegdheden van de lidstaten en bakenen zij het toepassingsgebied van de respectieve nationale btw-regelingen rationeel af (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, Welmory (C#605/12, EU:C:2014:2298, punten 50 en 51).

32 In die context voorziet artikel 44 van de btw-richtlijn in een algemene regel voor de bepaling van de plaats waar een dienst moet worden belast.

33 Volgens deze algemene regel is de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar die vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel

of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

34 In de optiek van artikel 44 van de btw-richtlijn vormt de zetel van de bedrijfsuitoefening aldus het voornaamste aanknopingspunt voor het bepalen van de plaats van een dienst, terwijl de twee andere in die bepaling genoemde aanknopingspunten een afwijkend dan wel een subsidiair aanknopingspunt zijn (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C#605/12, EU:C:2014:2298, punten 53#56).

35 Bovendien bevat geen enkele bepaling van deze richtlijn een bijzondere regel voor de vaststelling van de plaats van waar handelingen waarbij broeikasgasemissierechten tegen betaling worden overgedragen, worden belast.

36 Hieruit volgt dat overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn de plaats van een handeling waarbij tegen betaling broeikasgasemissierechten door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige worden overgedragen, zich in laatstgenoemde lidstaat bevindt.

37 In casu blijkt uit de toelichting van de verwijzende rechter dat de plaats van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen, krachtens artikel 44 van de btw-richtlijn en de overeenkomstige bepalingen van het betrokken nationale recht, gelegen is in de lidstaat van de afnemer van de verrichte diensten, te weten Duitsland, en dat het overeenkomstig artikel 196 van deze richtlijn en de overeenkomstige bepalingen van dat nationale recht de afnemer is die de btw verschuldigd is aan de schatkist. Die afnemer zou aldus btw-fraude hebben gepleegd en de betrokken dienstverrichter had dit moeten weten.

38 In het licht van dit inleidend overzicht moet, ondanks de duidelijke bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn, worden vastgesteld of de plaats van een handeling, waarbij tegen betaling broeikasgasemissierechten door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige worden overgedragen, kan worden geacht zich in de lidstaat van de dienstverrichter te bevinden wanneer deze handeling btw-fraude vormt.

39 In dit verband blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen (arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C#439/04 en C#440/04, EU:C:2006:446, punt 54; 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455, punt 43, en 15 september 2022, HA.EN, C#227/21, EU:C:2022:687, punt 27).

40 Zo heeft het Hof geoordeeld dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties in beginsel de in de btw-richtlijn neergelegde rechten waarop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik, zoals het recht op belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering, mogen en zelfs moeten weigeren. Dit geldt niet alleen wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin arresten van 7 december 2010, R., C#285/09, EU:C:2010:742, punten 51 en 52; 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C#273/11, EU:C:2012:547, punt 54; 9 oktober 2014, Traum, C#492/13, EU:C:2014:2267, punt 42, en 18 december

2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C#131/13, C#163/13 en C#164/13, EU:C:2014:2455, punten 49 en 50).

41 In de eerste plaats heeft de onderhavige zaak, anders dan de zaken die hebben geleid tot de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak, echter geen betrekking op het invoeren van een recht zoals het recht op belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering, maar op de vaststelling van de plaats van de belastbare handeling.

42 Een uitlegging volgens welke, in geval van btw-fraude, de plaats van een dienst kan worden geacht te zijn gelegen in een andere lidstaat dan die welke krachtens de bepalingen van de btw-richtlijn inzake de vaststelling van de plaats van de dienst is bepaald, zou in strijd zijn met de doelstellingen en de algemene opzet van deze bepalingen, zoals weergegeven in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest.

43 Een dergelijke uitlegging zou immers erop neerkomen dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, zoals die uit die bepalingen voortvloeit, wordt aangepast. In een geval zoals in onderhavige zaak, zou zij concreet tot gevolg hebben dat de heffingsbevoegdheid van de lidstaat waarin de ontvanger van de betrokken dienst is gevestigd, zonder enige juridische grondslag wordt overgedragen aan de lidstaat waarin de betrokken dienstverrichter is gevestigd.

44 Voorts dient eraan herinnerd te worden dat de logica die tevens ten grondslag ligt aan de bepalingen tot vaststelling van de plaats waar de dienst wordt verricht en die tot uitdrukking komt in de overwegingen 3 en 4 van richtlijn 2008/8 alsook in artikel 44 van de btw-richtlijn, gebiedt dat de belasting in de mate van het mogelijke wordt geheven op de plaats waar de betrokken diensten worden verbruikt (zie naar analogie arrest van 8 december 2016, A en B, C#453/15, EU:C:2016:933, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een uitlegging zoals die welke in punt 42 van het onderhavige arrest aan de orde is, zou uiteindelijk neerkomen op een overdracht van de belastinginkomsten naar een andere lidstaat dan die van het eindverbruik van deze dienst.

45 In de tweede plaats is het juist dat een dienst die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, vanuit feitelijk oogpunt gelijkenissen vertoont met een intracommunautaire levering, aangezien beide betrekking hebben op personen die in twee lidstaten zijn gevestigd. Dit neemt niet weg dat de juridische regeling voor intracommunautaire leveringen en die voor grensoverschrijdende diensten binnen de Unie in de huidige stand van het Unierecht verschillen.

46 Wat de regeling voor de eerste categorie betreft, heeft elke intracommunautaire goederenlevering in de zin van artikel 138 van de btw-richtlijn immers een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), van deze richtlijn als tegenhanger. De intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving, die een tweede belastbaar feit vormt, vormen één enkele economische verrichting ten aanzien waarvan de heffingsbevoegdheid verdeeld is over de lidstaat vanwaaruit de verzending van een goed vertrekt en de lidstaat van aankomst ervan, die elk voor zich verantwoordelijk zijn voor de uitoefening van de hun toegekende bevoegdheden (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C#409/04, EU:C:2007:548, punten 22#24).

47 De intracommunautaire levering van een goed is dus vrijgesteld in de lidstaat van vertrek van de verzending van dat goed, onverminderd het recht op aftrek of teruggaaf van de in die lidstaat voldane

voorbelasting, terwijl de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst aan de btw is onderworpen (zie in die zin arrest van 7 december 2010, R, C#285/09, EU:C:2010:742, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 De lidstaat van vertrek van de verzending van dat goed kan dus in voorkomend geval op grond van de hem krachtens artikel 131 van de btw-richtlijn toekomende bevoegdheden weigeren een vrijstelling te verlenen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen (zie in die zin arrest van 7 december 2010, R., C#285/09, EU:C:2010:742, punt 51).

49 Deze regeling voor intracommunautaire handelingen is daarentegen niet van toepassing op grensoverschrijdende diensten binnen de Unie waarvoor slechts één lidstaat, die wordt bepaald overeenkomstig de bepalingen van de btw-richtlijn, heffingsbevoegd is.

50 Anders dan de in de punten 46 tot en met 48 van het onderhavige arrest uiteengezette bevoegdheden die zijn toegekend aan de lidstaat van verzending van een goed dat het voorwerp uitmaakt van een intracommunautaire levering, beschikt de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd van een dienst die wordt verleend ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en waarvan de plaats zich overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn in deze laatste lidstaat bevindt, volgens deze richtlijn niet over de bevoegdheden om een dergelijke dienst aan btw te onderwerpen.

51 Bijgevolg kan de in punt 40 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak niet naar analogie worden toegepast op de vaststelling van de plaats van een dienst.

52 Uit het voorgaande volgt dat de plaats van een dienst niet in strijd met de duidelijke bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn kan worden gewijzigd, op grond dat de betrokken handeling het gevolg is van btw-fraude.

53 Op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten maatregelen nemen om de juiste heffing van belasting te waarborgen en om fraude te voorkomen. Deze maatregelen mogen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van dergelijke doelstellingen noodzakelijk is. In beginsel staat het immers aan de belastingautoriteiten om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Collée, C#146/05, EU:C:2007:549, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C#80/11 en C#142/11, EU:C:2012:373, punten 57 en 62, en 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C#521/19, EU:C:2021:527, punt 38).

54 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat, in het geval van een dienst die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, de autoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zich op het standpunt stellen dat de plaats van deze dienst, die zich overeenkomstig artikel 44 van deze richtlijn in die andere lidstaat bevindt, niettemin wordt geacht zich te bevinden in de eerste lidstaat wanneer de dienstverrichter wist of behoorde te weten dat hij met die dienst deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen.

## Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**De bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008,**

**moeten aldus worden uitgelegd dat:**

**zij eraan in de weg staan dat, in het geval van een dienst die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, de autoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zich op het standpunt stellen dat de plaats van deze dienst, die zich overeenkomstig artikel 44 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8, in die andere lidstaat bevindt, niettemin wordt geacht zich te bevinden in de eerste lidstaat wanneer de dienstverrichter wist of behoorde te weten dat hij met die dienst deelnam aan fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde in het kader van een keten van leveringen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.