

Анонимизиран текст

Превод

C-596/20 - 1

Дело C-596/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

12 ноември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

28 септември 2020 г.

Жалбоподател:

DuoDecad Kft.

Ответник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

По административно дело във връзка с данъчен спор [...], заведено от DuoDecad Kft. ([...] Будапеща [...]), жалбоподател, срещу Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) ([...] Будапеща [...]), ответник, Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд, Унгария) прие следното

Определение

Настоящият съдебен състав отправя преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, като му поставя следните въпроси:

1. Трябва ли член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директива 2006/112 на Съвета да се тълкуват в смисъл, че получателят на лицензия за ноу-хау — дружество, установено в държава членка на Съюза (в случая по главното производство — в Португалия) — не предоставя на крайните потребители услугите,

достъпни на определен интернет сайт, така че той не може да бъде получател на услугата по техническа поддръжка на това ноу-хау, извършвана като подизпълнител от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка (в случая по главното производство — в Унгария), като това данъчнозадължено лице предоставя тази услуга на лицензодателя, установен в последната държава членка, при положение че лицензополучателят:

а) разполага със служебни помещения, наети в първата държава членка, с компютърно и офис оборудване, със собствен персонал и със значителен опит в областта на електронната търговия и има собственик със значителни международни връзки и управител, квалифициран в областта на електронната търговия;

б) е получил въпросното ноу-хау, което отразява процесите на функциониране на интернет сайтовете и тяхното осъвременяване, дава мнения в това отношение, предлага изменения в посочените процеси и ги одобрява;

в) е получател на услугите, които данъчнозадълженото лице предоставя въз основа на това ноу-хау;

г) редовно получава доклади относно извършените от подизпълнителите доставки на услуги (по-специално относно трафика на интернет сайтовете и плащанията, извършени от банковата сметка);

д) регистрира на свое име домейните, които позволяват достъп до сайтовете през интернет;

е) е посочен на интернет сайтовете като доставчик на услугата;

ж) сам извършва управителните действия, насочени към запазване на популярността на интернет сайтовете;

з) сам сключва от свое име необходимите за предоставянето на услугата договори с партньори и подизпълнители (по-специално с банките, които предлагат обслужване на плащания с банкови карти в интернет сайтове, със създателите на достъпното на интернет сайтовете съдържание и с уебмастерите, които промотират съдържанието);

и) разполага с цялостна система за получаване на приходите от предоставяната на крайните потребители услуга, в това число банкови сметки, изключително и пълно право на разпореждане с посочените сметки, база данни с крайните потребители, която позволява да им бъдат издавани фактури за предоставената услуга, и собствена компютърна програма за фактуриране;

й) посочва на интернет сайтовете, че физическият център за обслужване на клиенти е в собственото му седалище в първата държава членка, и

к) е дружество, независимо както от лицензодателя, така и от унгарските подизпълнители, натоварени с изпълнението на определени технологични процеси, описани във въпросното ноу-хау,

като също така се има предвид, че: i) изложените по-горе обстоятелства са потвърдени от съответния административен орган в първата държава членка, в качеството му на орган, компетентен да констатира тези обективни и проверими от трети лица факти; ii) обективна пречка за предоставянето на услугата в другата държава членка чрез интернет сайтовете е обстоятелството, че установеното в тази държава членка дружество няма достъп до доставчик на платежни услуги, който да гарантира получаването на направено в интернет сайта плащане с банкова карта, поради което установеното в тази държава членка дружество никога не е извършвало доставки на услугата, достъпна на интернет сайтовете, нито преди, нито след разглеждания период, и iii) дружеството лицензополучател и свързаните с него предприятия са получили произтичащи от функционирането на интернет сайта печалби, които като цяло са по-големи от разликата, която следва от прилагането на данъчната ставка в първата и във втората държава членка?

2. Трябва ли член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че лицензодателят — дружество, установено в другата държава членка — предоставя на крайните потребители услугите, достъпни на определен интернет сайт, поради което той е получател на услугата по техническа поддръжка на въпросното ноу-хау, предоставяна от данъчнозадълженото лице като подизпълнител, като това данъчнозадължено лице не предоставя тази услуга на лицензополучателя, установен в първата държава членка, при положение че лицензодателят:

а) разполага със собствени ресурси, състоящи се само от едно наето помещение и от един компютър, използван от управителя;

б) има като собствени служители само един управител и един правен съветник, който работи на непълно работно време няколко часа седмично;

в) е сключил само един договор — този за развитие на въпросното ноу-хау;

г) разпорежда притежаваните от него имена на домейни да бъдат регистрирани от лицензополучателя на негово име в съответствие със сключения с последния договор;

д) никога не е посочван като доставчик на въпросните услуги пред трети лица, по-специално пред крайните потребители, пред банките, които предлагат обслужване на плащания с банкови карти в интернет сайтове, пред създателите на достъпното на интернет сайтовете съдържание и пред уебмастерите, които промотират съдържанието;

е) никога не е издавал свидетелстващи документи относно достъпните на интернет сайтовете услуги, освен фактурата за лицензионното възнаграждение, и

ж) не разполага със система (като банкови сметки и друга инфраструктура), чрез която да се получават приходите от предоставяната чрез интернет сайтовете услуга,

като също така се има предвид, че съгласно решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), сами по себе си не изглеждат решаващи фактите, че управителят и едноличен собственик на дружеството лицензодател е съзателят на разглежданото ноу-хау и че същото това лице е оказвало влияние или е извършвало контрол върху развитието и използването на посоченото ноу-хау и върху доставката на основаващите се на него услуги, така че физическото лице, което е управител и собственик на дружеството лицензодател, е също така и управител и/или собственик на търговските дружества подизпълнители — и в крайна сметка на дружеството жалбоподател — които съдействат при предоставянето на услугата като натоварени от лицензополучателя подизпълнители, осъществявайки съответните вече посочени функции?

[...] [вътрешноправни процесуални въпроси]

Мотиви

I. Резюме на фактите

На 8 октомври 2007 г. КТ и дванадесет служители на Jasmin Media Group Kft. учредяват дружеството жалбоподател, чиято основна дейност е компютърното програмиране. До 28 февруари 2011 г. КТ постепенно придобива дяловете на миноритарните собственици, с изключение на дела на НР. Дружеството жалбоподател осигурява работа на служители с дългогодишен професионален опит, като благодарение на една стабилна техническа среда то е считано за лидер на пазара за предаване на мултимедийно съдържание чрез интернет. Основният му клиент е португалското дружество Lalib Lda., на което от юли до декември 2009 г. и през цялата 2011 г. то издава фактури на обща стойност 8 086 829,40 EUR за предоставянето на услуги за техническа помощ, поддръжка и изпълнение.

Спрямо жалбоподателя е извършена данъчна ревизия от Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet Budapesti Adó- és Vámigazgatósága Társas Vállalkozások

Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 6. (Отдел I „Проверки на търговски дружества“, секция шест, към Дирекция „Данъци и митници — Будапеща-изток“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) в съответствие с член 89, параграф 1, буква а) от az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Закон CLI от 2017 г. за данъчната администрация). Ревизията има за предмет данъка върху добавената стойност и се отнася за второто полугодие на 2009 г. и за цялата 2011 г. В резултат от ревизията, след като взема предвид становището на жалбоподателя [...], с решение [...] от 10 февруари 2020 г. първоинстанционният данъчен орган установява данъчна разлика в размер на 458 438 000 HUF (унгарски форинта), която квалифицира като данъчно задължение в тежест на жалбоподателя, като освен това му налага за допуснатото данъчно нарушение имуществена санкция от 343 823 000 HUF, заедно с лихви за забава в размер на 129 263 000 HUF.

След като жалбоподателят обжалва решението на първоинстанционния данъчен орган, ответникът го потвърждава с решение [...] от 6 април 2020 г.

Португалското дружество Lalib Gestao e Investimentos LDA (наричано по-нататък „Lalib“) е учредено на 16 февруари 1998 г. в съответствие с португалското законодателство и през разглеждания период основната му дейност е предоставянето на развлекателни услуги по електронен път.

Решенията на ответния данъчен орган се основават на негова констатация, направена в хода на административното производство, че действителният получател на услугите, предоставени от жалбоподателя на Lalib, не е Lalib, а WebMindLicenses (наричано по-нататък „WML“).

Видно от изложеното в жалбата срещу решенията на ответника, жалбоподателят основава исканията си на обстоятелството, че според него трябва да се приеме, че мястото на доставката на услугата за Lalib, е Португалия, тъй като са изпълнени всички изисквания, определени от Съда. Според него в решението на ответника е налице грешка и по отношение на същността на предоставянето на въпросните електронни услуги, тоест по отношение на услугите, предоставяни на потребителите — предоставяне, което погрешно е отъждествено с пряката техническа експлоатация на интернет сайтовете — и затова в решението не е взета предвид достатъчността на необходимите материални и човешки ресурси, нито обстоятелството, че Lalib действително има на разположение всички необходими ресурси за предоставянето на услугата. В решението не била преценена правилно същността на предоставянето на електронни услуги. Жалбоподателят твърди, че подобно на други партньори, предоставя услуги за техническа помощ пряко на Lalib, а не на WML. Съгласно твърденията на жалбоподателя поведението на Lalib по въпроси, които надхвърлят рутинните задачи, необхванати от въпросното ноу-хау, също е активно: то проверява, осъществява надзор и дава указания на предприятията от групата Docler, следователно и на жалбоподателя. Жалбоподателят изтъква, че що се

отнася до сключените с Lalib договори, нито WML, нито КТ имат връзка с тях в качеството на получатели на услугите, поради което те не са отправяли до жалбоподателя искания, на каквито има право получателят на услугите, нито са давали указания в това отношение. Що се отнася до дейността, свързана с предоставянето на услугите, Lalib осъществявало контрол върху потребителите и получавало необходимите разрешения от техните представители. Жалбоподателят посочва, че в рамките на производството срещу WML [Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága] (Данъчна дирекция за големи данъкоплатци към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) е поискала от португалските органи изясняване на фактите във връзка с постановеното в решението по това дело. В отговор на тази молба за предоставяне на информация португалските органи ясно посочват, че Lalib е установено в Португалия, че през разглеждания период действително е извършвало икономическа дейност от свое име и за собствена сметка и че разполага с всички необходими технически и човешки ресурси, за да може да използва знанията, придобити на международно равнище. Жалбоподателят счита, че данъчното облагане на WML за сделките е незаконосъобразно и че Lalib действително е страна по договора. Мястото на доставката на услугата не било в Унгария, тъй като липсата на финансови институции, които да обслужват плащания с банкови карти в интернет сайтове за възрастни, представлявала обективна пречка за това. Жалбоподателят изтъква, че по тази причина — още преди сътрудничеството с Lalib — в чужбина е бил установен и доставчикът на достъпната на интернет сайтовете услуга, който тогава е бил предприятие, принадлежащо към групата Docler. Във всеки случай не WML, а Lalib се представяло пред третите лица като доставчика на въпросните услуги. Lalib сключвало договорите от свое собствено име, разполагало с базата данни на клиентите, плащащи за услугите, и единствено то разполагало с приходите от предоставянето на тези услуги. Във всички случаи Lalib контролирало развитието на въпросното ноу-хау и вземало решения относно използването му. Не бил посочен никакъв физически център за обслужване на клиенти и никакъв офис в Унгария, а само седалището на Lalib. Жалбоподателят счита, че в настоящия случай е необходимо тълкуване и прилагане на член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директива 2006/112, за да се определи мястото на доставка на услугата.

Според ответника в решенията му правилно е установено, че жалбоподателят подлежи на облагане с данъка. Той твърди, че съгласно първоинстанционното съдебно решение в предходното производство данъчните органи трябва да докажат, че услугата, а именно експлоатацията на интернет сайт, не е предоставяна от Lalib в Португалия, а всъщност от жалбоподателя по въпросното дело в Унгария, като посочените органи трябва да докажат това обстоятелство, основавайки се на обективни факти, каквито са налице в настоящия случай. Данъчните органи провеждат ново производство по отношение на WML, в което поддържат, че услугата не е предоставяна от Lalib, а от WML от Унгария, и че съответният лицензионен договор е фиктивен. Според ответника фактическите и правните

предпоставки за отправяне на преюдициално запитване до Съда не са налице в настоящото производство. Освен това той уточнява, че според него, що се отнася до поставените по искане на жалбоподателя въпроси, Съдът, от една страна, вече се е произнесъл, и от друга страна, е приел, че преценката на обстоятелствата е задача на запитващата юрисдикция. Член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директива 2006/112 вече били тълкувани от Съда. Ответникът посочва, че по делото, заведено от WML, по искане на жалбоподателя Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща, Унгария) е отправил преюдициално запитване до Съда за тълкуване на въпросните разпоредби, при което последният ясно е определил критериите, съгласно които националният съд може да се произнесе относно мястото на доставка на услугата за крайните потребители. При произнасянето си Съдът тълкувал именно посочените разпоредби от правото на Съюза.

II. Национално право

Що се отнася до разпоредбите относно мястото на изпълнение, съдържащи се в az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данък върху добавената стойност), както страните, така и запитващата юрисдикция считат, че [съдържащите се в посочения закон разпоредби относно мястото на изпълнение] съответстват на разпоредбите на Директивата за ДДС, която предвижда, че при доставянето на услуги на данъчно незадължено лице, мястото на доставка на услугите е мястото, където доставчикът се е установил.

Въпреки това запитващата юрисдикция отбелязва, че за да се отговори на въпроса кой може да се счита за доставчик на услугата, на първо място е необходимо да се разгледа договорното правоотношение между доставчика и получателя на посочената услуга, при положение че с оглед на решението на Съда в предходното производство, по което WML е страна, **португалските и унгарските данъчни органи — в качеството им на данъчни органи на държави членки съгласно изложеното в посоченото съдебно решение — възприемат различни позиции относно мястото, където действително е предоставяна услугата.**

III. Причини, поради които е необходимо преюдициално запитване

Според правните съображения на запитващата юрисдикция в рамките на настоящото производство спорът между страните не може да се разреши, без да се тълкува правото на Съюза, и по-специално член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директива 2006/112 на Съвета, както и без националният съд да приложи това тълкуване. С оглед на фактите по главното производство следва да се отбележи, че португалските и унгарските данъчни органи — в качеството им на данъчни органи на държави членки — са третирали данъчно една и съща сделка по различен

начин. И двете държави членки претендират, че имат право да получат съответстващия на въпросната сделка ДДС.

[...] [повтарящи се съображения] Съдът вече е съпоставял правната уредба на различни държави членки с предвиденото в член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директива 2006/112 на Съвета, като също така е тълкувал разпоредбите на Директивата за ДДС, отнасящи се до предоставянето на услуги, в решението си по дело WML. Въпреки това запитващата юрисдикция счита, че в настоящия случай е необходимо допълнително тълкуване, тъй като, вземайки предвид решенията на Съда относно тълкуването на същите тези разпоредби от правото на Съюза, португалските и унгарските данъчни органи са стигнали до различни заключения.

Преди възникването на настоящия спор е отправено преюдициално запитване от съда, който разглежда жалбата, подадена от WML във връзка с част от 2009 г. и с 2010 г. и 2011 г., като Съдът се произнася по това преюдициално запитване в производството по дело C-419/14. По това дело Съдът приема, че запитващата юрисдикция следва да анализира всички изложени по делото в главното производство обстоятелства, за да определи дали договорът между страните е представлявал чисто изкуствена конструкция, прикриваща факта, че разглежданата доставка на услуги не е била действително извършвана от дружеството лицензополучател, а на практика от дружеството лицензодател, и посочва обстоятелствата, които следва да бъдат проверени; с оглед на това произнасяне може да се твърди, че Съдът отдава решаващо значение на въпроса дали Lalib разполага в Португалия с помещения, инфраструктура и персонал, както и дали извършва дейността от свое име и за собствена сметка, на своя отговорност и на свой риск. Въз основа на това следва да се постави въпросът дали може да се счита, че Lalib е дружество, установено в Португалия, и дали то следователно е получател на услугите на жалбоподателя.

При това положение в настоящото производство от решаващо значение е въпросът за критериите, съгласно които съдът на дадена държава членка трябва да преценява съществуващите обстоятелства, когато определя мястото на доставките на услуги, извършени чрез разглежданите интернет сайтове, и съответно наличието на злоупотреба с право. Следва да се постави въпросът дали мястото на доставка на услугата за крайните потребители се намира в Унгария и следователно дали сделката между жалбоподателя и Lalib може да се счита за напълно изкуствена, макар Lalib да е центърът на сложната мрежа от договори и услуги, необходима за предоставянето на услугата, и макар то да осигурява необходимите условия за предоставянето на услугата чрез своите собствени бази данни и компютърни програми и посредством трети доставчици или доставчици, принадлежащи към групата на Lalib или към групата от предприятия на жалбоподателя, като по този начин то само поема правния и икономическия риск, свързан с предоставянето на услугата, въпреки че подизпълнители,

принадлежащи към групата от предприятия на притежателя на въпросното ноу-хау, сред които е и жалбоподателят, участват в процеса на техническо прилагане на това ноу-хау и въпреки че крайният собственик на дружеството жалбоподател — който също така е управител и краен собственик на притежателя на разглежданото ноу-хау — оказва влияние върху използването на това ноу-хау. Поставя се въпросът как трябва да се тълкува обстоятелството, че Lalib разполага с помещения, инфраструктура и персонал в Португалия. Съдилищата, които са разгледали предходното дело, заведено от WML, указват на данъчните органи да сезират и да отправят запитване до португалските данъчни органи във връзка с изясняването на въпроса за действителното място на доставка на услугата. Португалските данъчни органи потвърждават, че Lalib действително извършва икономическа дейност в Португалия и че я осъществява за собствена сметка и на свой риск. В производството пред Съда по дело WML Португалия представя становище и представителят ѝ се явява лично и взема участие в съдебното заседание за изслушване на устните състезания, поради което е очевидно, че португалските данъчни органи са запознати със същественото съдържание на съдебното решение по дело WML. Въпреки това те запазват позицията си по въпроса за установяването на Lalib в Португалия. Въпреки решението по дело WML унгарските и португалските данъчни органи запазват своите преходни разминаващи се позиции. Затова запитващата юрисдикция счита, че решението по дело WML не е достатъчно ясно по правния въпрос, повдигнат в настоящото дело, така че е необходимо неговото тълкуване и уточняване.

Както Съдът вече е приел в точка 51 от решение KrakVet, когато съдилищата на дадена държава членка, сезирани със спор, който повдига въпроси, изискващи тълкуване на разпоредби от правото на Съюза, за които е нужно решение от тяхна страна, установят, че една и съща сделка е предмет на различно данъчно третиране в друга държава членка, тези съдилища имат възможност и дори задължение, в зависимост от това дали решенията им подлежат на обжалване съгласно вътрешното право, да сезират Съда с преюдициално запитване. Видно е, че в решенията относно наличието на „постоянен обект“ Съдът също се е произнесъл окончателно по въпроса коя от две държави членки разполага с данъчни правомощия (решения по дело C-168/84, Grunter Berkholz, и по дело C-231/94, Faaborg-Gelting Linien). В настоящия случай, в който две държави членки квалифицират за данъчни цели една и съща сделка по различен начин, запитващата юрисдикция се счита за задължена да отправи настоящото преюдициално запитване до Съда. Имайки предвид, че става въпрос за трансгранична сделка, нейната преценка е съществен принципен въпрос от равнището на Съюза не само от гледна точка на определянето на мястото на облагане с данъка, но и от гледна точка на свободното предоставяне на услуги. С оглед на предходните съображения запитващата юрисдикция отправя преюдициално запитване до Съда най-вече заради посочената по-горе различна квалификация, дадена от данъчните органи на държавите членки. С поставените въпроси запитващата юрисдикция моли Съда за насоки относно това дали във връзка със сделката,

предмет на настоящия спор, е законосъобразно данъчното облагане, извършено от португалските данъчни органи, или пък данъчното облагане, осъществено от унгарските данъчни органи, както и относно това коя от двете държави членки трябва да обложи посочената сделка. В това отношение се поставя и въпросът за по-голямото или по-малкото значение, което може да се отдаде на установените критерии.

ДДС е хармонизиран данък в Европейския съюз, така че сътрудничеството между държавите членки има значение, което не трябва да бъде само формално, а трябва и да води до приемането на официалната позиция на чуждестранните данъчни органи. Спорът между данъчните органи на двете държави членки не може да има за резултат спрямо участниците в сделката да бъде приложено двойно данъчно облагане поради обстоятелството, че две държави членки са на различна позиция относно това дали сделката е фиктивна и относно мястото на доставка на услугата. Всъщност целта на разпоредбите, определящи мястото на данъчна привръзка на доставките на услуги, е да се избегнат спорове за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, което би противоречало на основната постановка на единната система на ДДС.

[...] [...] [вътрешноправни процесуални въпроси]

Будапеща, 28 септември 2020 г. [...]

[...]

[...] [подписи]