

Anonymiserad version

Översättning

C-596/20 - 1

Mål C-596/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

12 november 2020

Hänskjutande domstol

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

28 september 2020

Klagande:

DuoDecad Kft.

Motpart:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern)

I det skattemål [*utelämnas*] där talan väckts av DuoDecad Kft. ([*utelämnas*] Budapest [*utelämnas*]), klagande, mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) ([*utelämnas*] Budapest [*utelämnas*]), motpart, har Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) meddelat följande

Beslut

Förevarande domstol inleder härmed ett förfarande för en begäran om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol avseende följande frågor:

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 innebär 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?

[utelämnas] [processuella frågor rörande den nationella lagstiftningen]

Skäl

I. Sammanfattning av de faktiska omständigheterna

Den 8 oktober 2007 bildade KT och tolv anställda vid Jasmin Media Group Kft. klagandebolaget, vars huvudsakliga verksamhet utgörs av dataprogrammering. Fram till den 28 februari 2011 köpte KT successivt upp minoritetsägarnas andelar, med undantag av HP:s andel. 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 Lda., 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.

Klaganden blev föremål för en skattekontroll som utfördes av Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet Budapesti Adó- és Vámigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 6. (Enhet nr 6 för kontroll av bolag vid avdelning nr 1 för kontroll av bolag vid skatte- och tullkontoret för Östra Budapest, vilket hör under den ungerska nationella skatte- och tullmyndigheten), i enlighet med 89 § punkt 1 a az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag nr CLI om skattemyndigheten). Skattekontrollen avsåg mervärdesskatt och den omfattade det andra kvartalet 2009 och hela år 2011. Till följd av kontrollen fastställde skattemyndigheten i första instans, genom beslut [utelämnas] av den 10 februari 2020 och med beaktande av klagandens yttrande [utelämnas], att det förelåg en mellanskillnad på 458 438 000 forint, vilket betecknades som en skatteskuld, och skattemyndigheten påförde

dessutom klaganden ett skattetillägg på 343 823 000 forint samt en dröjsmålsränta på 129 263 000 forint.

Efter att klaganden hade överklagat beslutet av skattemyndigheten i första instans, fastställde motparten detta genom beslut [utelämnas] av den 6 april 2020.

Det portugisiska bolaget Lalib Gestao e Investimentos LDA (nedan kallat Lalib) bildades den 16 februari 1998 enligt portugisisk lag och under den aktuella perioden utgjordes dess huvudsakliga verksamhet av tillhandahållande av tjänster i form av underhållning på elektronisk väg.

Skattemyndighetens beslut byggde på ett konstaterande som myndigheten gjort under förvaltningsförfarandet, nämligen att de tjänster som klaganden hade tillhandahållit till Lalib i själva verket inte var avsedda för Lalib utan för WebMindLicenses (nedan kallat WML).

Som grund för sitt överklagande av besluten har klaganden anfört att den plats där tjänsten tillhandahölls till Lalib ska anses vara Portugal, eftersom alla villkor som EU-domstolen har slagit fast är uppfyllda. Enligt klaganden är motpartens beslut felaktigt vad beträffar de ifrågasvarande elektroniska tjänsternas karaktär, det vill säga de tjänster som tillhandahålls till användarna. Klaganden menar att motparten felaktigt har funnit att dessa tjänster utgörs av den direkta tekniska driften av webbplatsen och att motparten därför inte har beaktat att de personella och materiella resurserna är tillräckliga och att Lalib i själva verket förfogar över alla de resurser som behövs för att tillhandahålla tjänsterna. Motparten gör inte en korrekt bedömning av de elektroniska tjänsternas karaktär i beslutet. Klaganden menar att denna liksom andra företag som var samarbetspartners, tillhandahöll stödtjänster direkt till Lalib och inte till WML. Enligt klaganden är Lalibs agerande i frågor som inte bara rör rutinuppgifter som inte regleras av ifrågasvarande know-how också aktivt och positivt: Lalib granskar, övervakar och ger instruktioner åt företagen i Docler-koncernen och därmed även till klaganden. Vad beträffar de avtal som klaganden ingick med Lalib medverkade varken WML eller KT i dem i egenskap av mottagare, vilket innebär att de inte har gjort några sådana framställningar till klaganden som det ankommer på mottagaren av tjänsterna att göra och inte heller utfärdat några instruktioner rörande detta. Vad beträffar den verksamhet som har samband med tillhandahållandet av tjänsterna, utövade Lalib kontroll över användarna och fick nödvändiga tillstånd från deras representanter. Klaganden har gjort gällande att [Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága] (enheten för kontroll av större skattebetalare vid den nationella skatte- och tullmyndigheten) inom ramen för förfarandet mot WML begärde att de portugisiska myndigheterna skulle klargöra de faktiska omständigheterna med avseende på förordnandena i den dom som meddelades i det målet. 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. Klaganden anser

att beslutet att WML ska betala skatt på verksamheten var rättsstridigt och att Lalib i själva verket var part i avtalet. Den plats där tjänsten tillhandahölls låg inte i Ungern, eftersom avsaknaden av finansinstitut som kunde göra det möjligt för vuxna att betala med bankkort på webbplatser utgjorde ett objektivi t hinder för det. Av detta skäl fanns det bolag som tillhandahöll tjänsterna som var tillgängliga på webbplatserna, vilket då fortfarande var ett bolag i Docler-koncernen, utomlands, även före samarbetet med Lalib. Under alla förhållanden var det inte WML utan Lalib som utåt framstod som den som tillhandahöll tjänsterna i fråga. Lalib ingick avtal i eget namn, hade en databas över kunder som betalade för tjänsterna och var ensam om att förfoga över inkomsterna från tillhandahållandet av dessa tjänster. Under alla förhållanden kontrollerade Lalib utvecklingen av ifrågavarande know-how och beslutade om dess implementering. Den fysiska platsen för kundtjänst och kontoret uppgavs inte finnas i Ungern, utan på den plats där Lalib hade sitt säte. Klaganden anser att det i förevarande mål är nödvändigt att tolka och tillämpa artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i direktiv 2006/112 för att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna.

Enligt motparten var den skattskyldighet som slogs fast i dess beslut välgrundad. Motparten gjorde gällande att domstolen i första instans i sin dom angav att skattemyndigheten var skyldig att styrka att tjänsten, det vill säga driften av en webbplats, inte tillhandahölls av Lalib i Portugal utan i själva verket av klaganden i Ungern, och att myndigheten skulle styrka detta på grundval av objektiva omständigheter, vilket den gjorde med omständigheterna i förevarande mål. Skattemyndigheten genomförde ett nytt förfarande mot WML, i vilket den gjorde gällande att det inte var Lalib som tillhandahöll tjänsten utan WML, från Ungern, och att licensavtalet i fråga var fiktivt. Enligt skattemyndigheten föreligger i förevarande mål inte de faktiska och rättsliga omständigheter som krävs för att ett förhandsavgörande ska kunna begäras från domstolen. Vidare ansåg skattemyndigheten beträffande de frågor som hänskjutits på begäran av klaganden, att domstolen dels redan har uttalat sig och dels har slagit fast att det ankom på den hänskjutande domstolen att bedöma omständigheterna. Domstolen har redan tolkat artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i direktivet. För att kunna tolka bestämmelserna i fråga framställde Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Budapest) i det förfarande som anhängiggjorts av WML på begäran av klaganden i det målet, en begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen, i vilket EU-domstolen tydligt angav vilka kriterier som ska ligga till grund för den nationella domstolens fastställande av platsen där tjänsten tillhandahålls till slutanvändarna. I sin dom tolkade domstolen just de ovannämnda bestämmelserna i unionsrätten.

II. Beskrivning av den nationella rätten

Vad beträffar bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXXVII om mervärdesskatt), anser såväl parterna som den hänskjutande domstolen att [bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet i den lagen] är förenliga med

bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i vilket det föreskrivs att vid tillhandahållande av tjänster till en icke-beskattningsbar person, ska platsen för tillhandahållandet av tjänsten vara den plats där den som tillhandahåller tjänsten är etablerad.

Den hänskjutande domstolen påpekar emellertid att för att besvara frågan vem som kan anses vara tillhandahållare av tjänsten, måste avtalsförhållandet mellan mottagaren och tillhandahållaren av tjänsten först undersökas, även om det framgår av den dom som meddelades i det ovannämnda målet som WML var part i, att **den portugisiska och den ungerska skattemyndigheten**, i egenskap av skattemyndigheter i medlemsstater, **intog olika ståndpunkter beträffande den plats där tjänsten verkligen tillhandahölls**.

III. Skäl för att en begäran om förhandsavgörande är nödvändig

Enligt den hänskjutande domstolens rättsliga resonemang kan tvisten mellan parterna i förevarande mål inte lösas utan att unionsrätten tolkas, i synnerhet artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i rådets direktiv 2006/112, och inte utan att den nationella domstolen tillämpar denna tolkning. Vad beträffar de faktiska omständigheterna i det nationella målet, bör det påpekas att den portugisiska och den ungerska skattemyndigheten, i egenskap av skattemyndigheter i medlemsstater, har behandlat samma ekonomiska transaktion på olika sätt i skattehänseende. Båda medlemsstaterna har uppgett att de har rätt att ta ut mervärdesskatt på den ifrågakvarande transaktionen.

[utelämnas] [upprepat resonemang] Domstolen har tidigare jämfört lagstiftningen i olika medlemsstater med bestämmelserna i artikel 2.1 c, 24.1 och 43 i rådets direktiv (EG) 2006/112, och den har även tolkat bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet rörande tillhandahållandet av tjänsten i domen WML. Den hänskjutande domstolen anser emellertid dessutom att det krävs en ytterligare tolkning i förevarande mål, på grund av att skattemyndigheterna i Portugal och i Ungern har dragit olika slutsatser, med beaktande av EU-domstolens domar rörande tolkningen av dessa bestämmelser i unionsrätten.

Bakgrunden till förevarande mål utgörs av den begäran om förhandsavgörande som hänsköts av den domstol som prövade WML:s överklagande rörande en del av år 2009 och åren 2010 och 2011, vilken domstolen besvarade i mål C-419/14. I det målet slog domstolen fast att det ankommer på den hänskjutande domstolen att granska alla omständigheter i det nationella målet för att fastställa huruvida avtalet mellan parterna utgjorde ett rent konstlat upplägg för att dölja det faktum att de aktuella tjänsterna i själva verket inte tillhandahölls av licenstagarbolaget, utan av licensgivarbolaget. Domstolen angav också vilka omständigheter som skulle undersökas. Mot bakgrund av detta uttalande kan det konstateras att domstolen fann att det hade avgörande betydelse huruvida Lalib hade lokaler, infrastruktur och personal och huruvida företaget utövade verksamheten i eget namn, under eget ansvar och på egen risk. På grundval av detta kan frågan ställas huruvida

Lalib kan anses vara ett företag som är etablerat i Portugal och om det därmed är mottagare av klagandens tjänster.

I detta sammanhang är det i förevarande mål av avgörande betydelse vilka kriterier som domstolen i en medlemsstat ska använda sig av för att bedöma de omständigheter som föreligger, när den fastställer platsen för tillhandahållande av tjänster via webbplatserna i fråga och huruvida det föreligger rättsmissbruk. Frågan är om platsen för tillhandahållandet av tjänsten till slutanvändarna kan vara belägen i Ungern och om transaktionen mellan klaganden och Lalib därmed kan anses vara helt konstlad, även om Lalib står i centrum för det komplicerade nätet av avtal och de tjänster som krävs för att tillhandahålla tjänsten, och att det skapar förutsättningar för att kunna tillhandahålla tjänsten med sina egna databaser och dataprogram och med hjälp av leverantörer som antingen är externa eller som tillhör Lalibs eller klagandens koncern, och därigenom själv tar den rättsliga och ekonomiska risk som är förknippad med tillhandahållandet av tjänsten. Detta trots att underleverantörer tillhörande den koncern som innehavaren av ifrågavarande know-how ingår i, däribland klaganden, deltog i processen med den tekniska implementeringen av ifrågavarande know-how, och att den yttersta ägaren till klagandebolaget – som även var verkställande direktör och yttersta ägare av den som var innehavare av denna know-how – hade inflytande över användningen av denna know-how. Frågan uppkommer hur den omständigheten att Lalib förfogade över lokaler, infrastruktur och personal i Portugal ska tolkas. De domstolar som prövade det tidigare målet som anhängiggjordes av WML, ålade skattemyndigheten att inom ramen för undersökningarna om den egentliga platsen för tillhandahållandet av tjänsten tillfråga och involvera den portugisiska skattemyndigheten. Den portugisiska skattemyndigheten bekräftade att Lalib faktiskt utövade en ekonomisk verksamhet i Portugal och att den gjorde det för egen räkning och på egen risk. Vid förfarandet i domstolen rörande målet WML, avgav Portugal ett yttrande och dess ombud infann sig personligen och deltog i förhandlingen, vilket innebär att det är uppenbart att den portugisiska skattemyndigheten kände till det viktigaste innehållet i domen WML. Trots det vidhöll Portugal sin ståndpunkt beträffande frågan om Lalibs etablering i landet. Trots domen WML har den ungerska och den portugisiska skattemyndigheten vidhållit sina tidigare skilda ståndpunkter. Den hänskjutande domstolen anser därför att domen WML inte är tillräckligt tydlig när det gäller den rättsfråga som är tillämplig i förevarande mål, vilket innebär att det är nödvändigt att tolka och precisera den.

Domstolen slog i punkt 51 i domen Krak Vet fast att om domstolarna i en medlemsstat, i ett mål där det uppkommer frågor om tolkningen av unionsbestämmelser som de måste avgöra, finner att en och samma transaktion behandlas olika i mervärdesskattehänseende i en annan medlemsstat, har de möjlighet eller till och med skyldighet – beroende på om deras avgöranden får överklagas eller inte enligt nationell rätt – att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. I domar rörande fasta driftställen framgår det att domstolen även har uttalat sig slutgiltigt rörande frågan om vilken av de två medlemsstaterna som har beskattningsrätt (domar i målen C-168/84, Grunter Berkholz, och C-231/94,

Faaborg-Gelting Linien). I förevarande mål, i vilket två medlemsstater klassificerar en och samma transaktion på olika sätt i skattehänseende, anser den hänskjutande domstolen att den är skyldig att begära detta förhandsavgörande från EU-domstolen. Med beaktande av att det rör sig om en gränsöverskridande transaktion, utgör bedömningen av den en viktig principfråga på unionsnivå, inte bara vad avser fastställandet av den skattemässiga anknytningen, utan även vad beträffar friheten att tillhandahålla tjänster. Med beaktande av dessa överväganden framställer den hänskjutande domstolen en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen, främst på grund av den ovan beskrivna skillnaden i skattemässig klassificering som skattemyndigheterna i medlemsstaterna gör. Genom sina tolkningsfrågor vill den hänskjutande domstolen få vägledning från EU-domstolen, beträffande den transaktion som förevarande tvist avser, om huruvida den portugisiska eller den ungerska skattemyndighetens fastställande av skattskyldighet är rättsenligt och i vilken av de två medlemsstaterna som transaktionen ska beskattas. I detta sammanhang undrar den hänskjutande domstolen vilken betydelse de angivna kriterierna kan anses ha.

Mervärdesskatten är en harmoniserad skatt i Europeiska unionen, vilket innebär att samarbetet mellan medlemsstaterna inte bara ska ha en formell betydelse, utan att det ska medföra att utländska skattemyndigheters officiella ståndpunkt godtas. Oenigheten mellan skattemyndigheterna i de två medlemsstaterna får inte få till följd att de som medverkar i transaktionen blir föremål för dubbelbeskattning på grund av att två medlemsstater intar olika ståndpunkter när det gäller den ekonomiska transaktionens äkthet och den plats där tjänsten tillhandahölls. Syftet med de bestämmelser som fastställer platsen för den skattemässiga anknytningen när det gäller tillhandahållandet av tjänsterna är att undvika behörighetskonflikter som kan ge upphov till dubbelbeskattning, vilket skulle strida mot grunderna för det enhetliga mervärdesskattesystemet.

[utelämnas] [utelämnas] [processuella frågor rörande den nationella lagstiftningen]

Budapest den 28 september 2020.

[utelämnas]

[utelämnas]

[utelämnas] [namnunderskrifter]