

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-596/20 - 1

Υπόθεση C-596/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Νοεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Törvényszék (γενικό δικαστήριο πρωτεύουσας, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

28 Σεπτεμβρίου 2020

Προσφεύγουσα:

DuoDecad Kft.

καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνση Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία)

Στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης με αντικείμενο φορολογική διαφορά [παραλειπόμενα], κατόπιν προσφυγής που άσκησε η DuoDecad Kft. ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη [παραλειπόμενα]), προσφεύγουσα, κατά της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Διεύθυνσης Πόρων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής, Ουγγαρία) ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη [παραλειπόμενα]), καθής, το Fővárosi Törvényszék (γενικό δικαστήριο πρωτεύουσας, Ουγγαρία) εξέδωσε την ακόλουθη

Διάταξη

Το αιτούν δικαστήριο κινεί διαδικασία προδικαστικής παραπομπής ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υποβάλλοντας τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 43 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου την έννοια ότι η δικαιοδόχος της τεχνογνωσίας –εταιρία εγκατεστημένη σε κράτος μέλος της Ένωσης (στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην Πορτογαλία)– δεν παρέχει τις διαθέσιμες σε διαδικτυακό τόπο υπηρεσίες στους τελικούς χρήστες, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να είναι η λήπτρια της υπηρεσίας τεχνικής υποστήριξης για την τεχνογνωσία την οποία παρέχει εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος (στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην Ουγγαρία) υποκείμενος στον φόρο ως υπεργολάβος, αλλά ότι η εν λόγω υπηρεσία παρέχεται από τον υποκείμενο στον φόρο στην εγκατεστημένη σε αυτό το άλλο κράτος μέλος δικαιοπάροχο της τεχνογνωσίας εταιρία, υπό περιστάσεις κατά τις οποίες η δικαιοδόχος:

α) διέθετε στο πρώτο κράτος μέλος μισθωμένα γραφεία, υποδομή πληροφορικής και γραφείων, προσωπικό και ιδιοκτήτη με εκτενή πείρα στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου και ευρύ δίκτυο διεθνών σχέσεων, καθώς και διαχειριστή εξειδικευμένο στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου·

β) είχε αποκτήσει την τεχνογνωσία που αφορά τις διαδικασίες εκμετάλλευσης των διαδικτυακών τόπων και τις επικαιροποιήσεις τους, εξέδιδε συναφώς γνωμοδοτήσεις, πρότεινε τροποποιήσεις των διαδικασιών αυτών και τις ενέκρινε·

γ) ήταν η λήπτρια των υπηρεσιών που παρείχε, βάσει της τεχνογνωσίας αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο·

δ) λάμβανε τακτικά εκθέσεις σχετικά με τις παροχές υπηρεσιών των υπεργολάβων (ειδικότερα, σχετικά με την κίνηση των διαδικτυακών τόπων και τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από τον τραπεζικό λογαριασμό)·

ε) είχε καταχωρίσει στο όνομά της τα ονόματα χώρου στο διαδίκτυο (domain names) που παρέχουν πρόσβαση στους διαδικτυακούς τόπους·

στ) εμφανιζόταν στους διαδικτυακούς τόπους ως πάροχος της υπηρεσίας·

ζ) πραγματοποιούσε η ίδια τις ενέργειες που σκοπούσαν στη διατήρηση της δημοφιλίας των διαδικτυακών τόπων·

η) συνήπτε στο όνομά της τις συμβάσεις με συνεργάτες και υπεργολάβους αναγκαίους για την παροχή της υπηρεσίας [ειδικότερα, με τις τράπεζες που παρέχουν τη δυνατότητα πληρωμής μέσω τραπεζικής κάρτας στους διαδικτυακούς τόπους, με τους δημιουργούς που παρέχουν το προσβάσιμο στους διαδικτυακούς τόπους περιεχόμενο και με τους διαχειριστές διαδικτυακών τόπων (webmasters) που προωθούν το περιεχόμενο]·

θ) διέθετε πλήρες σύστημα είσπραξης των εσόδων από την παροχή της επίμαχης υπηρεσίας στους τελικούς χρήστες, όπως τραπεζικούς λογαριασμούς, δικαίωμα αποκλειστικής και πλήρους διάθεσης των εν λόγω λογαριασμών, βάση

δεδομένων τελικών χρηστών για την έκδοση τιμολογίων προς αυτούς για την παροχή της υπηρεσίας, καθώς και δικό της λογισμικό τιμολόγησης·

ι) στους διαδικτυακούς τόπους ανέφερε την έδρα της στο πρώτο κράτος μέλος ως τόπο της διά ζώσης εξυπηρέτησης πελατών, και

ια) είναι εταιρία ανεξάρτητη τόσο από τον δικαιοπάροχο όσο και από τους Ούγγρους υπεργολάβους οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με την εκτέλεση συγκεκριμένων τεχνικών διεργασιών που περιγράφονται στην τεχνογνωσία,

λαμβάνομένου επίσης υπόψη ότι:

ι) οι προεκτεθείσες περιστάσεις επιβεβαιώθηκαν από την αντίστοιχη αρχή του πρώτου κράτους μέλους, ως οργάνου αρμόδιου για τον έλεγχο αυτών των αντικειμενικών και επαληθεύσιμων από τρίτους περιστάσεων· ii) συνιστούσε αντικειμενικό εμπόδιο στην παροχή της υπηρεσίας, μέσω των διαδικτυακών τόπων, στο έτερο κράτος μέλος το γεγονός ότι η εταιρία του κράτους μέλους αυτού δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση σε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών ο οποίος θα εγγυάτο την είσπραξη της πληρωμής μέσω τραπεζικής κάρτας στον διαδικτυακό τόπο, λόγος για τον οποίον η εγκατεστημένη στο ίδιο αυτό κράτος μέλος εταιρία ουδέποτε παρείχε τη διαθέσιμη στους διαδικτυακούς τόπους υπηρεσία, ούτε πριν από ούτε μετά το επίμαχο χρονικό διάστημα, και iii) η δικαιοδόχος εταιρία και οι συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις αποκόμισαν όφελος από τη λειτουργία του διαδικτυακού τόπου συνολικά μεγαλύτερο από το ποσό της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή του ΦΠΑ στο πρώτο και στο δεύτερο κράτος μέλος αντίστοιχα;

2. Έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 43 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι η δικαιοπάροχος της τεχνογνωσίας –εταιρία εγκατεστημένη στο έτερο κράτος μέλος– παρέχει τις διαθέσιμες υπηρεσίες σε διαδικτυακό τόπο στους τελικούς χρήστες, με αποτέλεσμα να είναι η λήπτρια της υπηρεσίας τεχνικής υποστήριξης της τεχνογνωσίας την οποία παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο ως υπεργολάβος, ο οποίος δεν παρέχει την υπηρεσία αυτή στην εγκατεστημένη στο πρώτο κράτος μέλος δικαιοδόχο εταιρία, υπό περιστάσεις κατά τις οποίες η δικαιοπάροχος:

α) έχει πόρους που συνίστανται αποκλειστικά και μόνο σε ένα μισθωμένο γραφείο και έναν υπολογιστή τον οποίο χρησιμοποιούσε ο διαχειριστής της·

β) είχε ως μοναδικούς υπαλλήλους τον διαχειριστή της και έναν νομικό σύμβουλο με καθεστώς μερικής απασχόλησης μερικές ώρες την εβδομάδα·

γ) δεν είχε συνάψει άλλες συμβάσεις πέραν της σύμβασης ανάπτυξης της τεχνογνωσίας·

δ) ανέθεσε στη δικαιοδόχο να καταχωρίσει στο όνομά της τα ονόματα χώρου στο διαδίκτυο (domain names) ιδιοκτησίας της, βάσει της σύμβασης που είχε συνάψει μαζί της·

ε) ουδέποτε εμφανίστηκε ως πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών έναντι τρίτων και ειδικότερα τελικών χρηστών, τραπεζών που παρείχαν τη δυνατότητα πληρωμής μέσω τραπεζικής κάρτας στους διαδικτυακούς τόπους, δημιουργών του προσβάσιμου στους διαδικτυακούς τόπους περιεχομένου και διαχειριστών διαδικτυακών τόπων (webmasters) που προωθούν το περιεχόμενο·

στ) ουδέποτε εξέδωσε δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τις διαθέσιμες στους διαδικτυακούς τόπους υπηρεσίες, πέραν του τιμολογίου για τα δικαιώματα παραχώρησης, και

ζ) δεν διέθετε σύστημα (όπως τραπεζικούς λογαριασμούς ή άλλες υποδομές) για την είσπραξη των εσόδων από την παρεχόμενη μέσω των διαδικτυακών τόπων υπηρεσία,

λαμβάνομένου επίσης υπόψη ότι, κατά την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), δεν έχει αποφασιστική σημασία το γεγονός ότι ο διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος της δικαιοπαρόχου εταιρίας είναι ο δημιουργός της τεχνογνωσίας και ότι, επιπλέον, το πρόσωπο αυτό ασκεί επιρροή ή έλεγχο στην ανάπτυξη και στην εκμετάλλευση της εν λόγω τεχνογνωσίας και στην παροχή των υπηρεσιών που στηρίζονταν σε αυτήν, με αποτέλεσμα το φυσικό πρόσωπο που είναι ο διαχειριστής και ιδιοκτήτης της δικαιοπαρόχου εταιρίας να είναι επίσης διαχειριστής ή/και ιδιοκτήτης των υπεργολάβων εμπορικών εταιριών –και, επομένως, της προσφεύγουσας– που συνεργάζονται για την παροχή της υπηρεσίας ως υπεργολάβοι επιφορτισμένοι από τη δικαιοδόχο και εκτελούν τα σχετικά καθήκοντα που τους έχουν ανατεθεί;

[παραλειπόμενα] [ζητήματα εθνικού δικονομικού δικαίου]

Σκεπτικό

I. Περίληψη του ιστορικού

Στις 8 Οκτωβρίου 2007, ο ΚΤ και δώδεκα εργαζόμενοι της Jasmin Media Group Kft. ίδρυσαν την προσφεύγουσα εταιρία, της οποίας κύρια δραστηριότητα είναι η ανάπτυξη προγραμμάτων πληροφορικής. Έως τις 28 Φεβρουαρίου 2011, ο ΚΤ εξαγόρασε τις συμμετοχές των ιδιοκτητών που κατείχαν μικρότερα ποσοστά, πλην εκείνης του ΗΡ. Η προσφεύγουσα εταιρία προσέλαβε επαγγελματίες με πολυετή πείρα και, χάρη σε ένα σταθερό τεχνικό περιβάλλον, θεωρείται ηγέτις στην αγορά της μετάδοσης περιεχομένου πολυμέσων μέσω του διαδικτύου. Κύριος πελάτης της ήταν η πορτογαλική εταιρία Lalib Lda., προς την οποία εξέδωσε, από τον Ιούλιο έως τον Δεκέμβριο του 2009 και καθ' όλο το 2011, τιμολόγια συνολικού ύψους 8 086 829,40 ευρώ για παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης, συντήρησης και εκτέλεσης.

Η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο από την Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet Budapesti Adó- és Vámigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 6. (έκτη μονάδα

ελέγχου εμπορικών εταιριών της πρώτου τμήματος της υπηρεσίας ελέγχου εμπορικών εταιριών της Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνείων Ανατολικής Βουδαπέστης, η οποία υπάγεται στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία), βάσει του άρθρου 89, παράγραφος 1, στοιχείο α, του az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (νόμου CLII του 2017, περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής). Ο έλεγχος είχε ως αντικείμενο τον φόρο προστιθέμενης αξίας και εκτεινόταν στο δεύτερο εξάμηνο του 2009 και σε ολόκληρη τη χρήση του 2011. Ως αποτέλεσμα του ελέγχου, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή βεβαίωσε, μέσω απόφασης [παραλειπόμενα] της 10ης Φεβρουαρίου 2020 και αφού έλαβε υπόψη τις παρατηρήσεις της προσφεύγουσας [παραλειπόμενα], χρεωστική διαφορά ύψους 458 438 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF), την οποία χαρακτήρισε φορολογική οφειλή, και επέβαλε επιπλέον στην προσφεύγουσα φορολογικό πρόστιμο ύψους 343 823 000 HUF και τόκους υπερημερίας ύψους 129 263 000 HUF.

Κατόπιν της προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της πρωτοβάθμιας απόφασης, η καθής επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής μέσω απόφασης [παραλειπόμενα] της 6ης Απριλίου 2020.

Η πορτογαλική εταιρία Lalib Gestao e Investimentos LDA (στο εξής: Lalib) ιδρύθηκε στις 16 Φεβρουαρίου 1998 σύμφωνα με την πορτογαλική νομοθεσία και, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, είχε ως κύρια δραστηριότητα την παροχή ψυχαγωγικών υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα.

Οι αποφάσεις της καθής φορολογικής αρχής βασίστηκαν στη διαπίστωσή της, κατά τη διοικητική διαδικασία, ότι ο πραγματικός λήπτης των υπηρεσιών που παρείχε η προσφεύγουσα στη Lalib δεν ήταν η Lalib, αλλά η WebMindLicenses (στο εξής: WML).

Βάσει των όσων εξέθεσε στην προσφυγή που άσκησε κατά των αποφάσεων της καθής, η προσφεύγουσα στηρίζει το αίτημά της στο γεγονός ότι, κατ' αυτήν, πρέπει να αναγνωριστεί ότι ο τόπος στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία στη Lalib είναι η Πορτογαλία, καθόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που έχει καθορίσει το Δικαστήριο. Κατά την ίδια, η απόφαση της καθής ενέχει επίσης πλάνη όσον αφορά την ουσία της παροχής των επίμαχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, ήτοι όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται στους χρήστες, τις οποίες η καθής εσφαλμένως ταυτίζει με την άμεση τεχνική εκμετάλλευση των διαδικτυακών τόπων και, ως εκ τούτου, δεν λαμβάνει υπόψη το επίπεδο των απαιτούμενων υλικών και ανθρώπινων πόρων και το γεγονός ότι η Lalib έχει όντως στη διάθεσή της όλους τους αναγκαίους πόρους για την παροχή της υπηρεσίας. Η απόφαση δεν εκτιμά ορθώς την ουσία της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι, όπως και άλλες συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, παρείχε υπηρεσίες εξυπηρέτησης άμεσα στη Lalib και όχι στη WML. Κατά την προσφεύγουσα, η συμπεριφορά της Lalib σε ζητήματα που βαίνουν πέραν των συνήθων μη ρυθμιζόμενων από την τεχνολογία ζητημάτων είναι επίσης ενεργή και θετική: ελέγχει, επιβλέπει και δίνει οδηγίες στις επιχειρήσεις του ομίλου Docler και, επομένως, και στην προσφεύγουσα. Όσον

αφορά τις συμβάσεις που συνήψε με τη Lalib, ούτε η WML ούτε ο ΚΤ μετείχαν σε αυτές ως λήπτες των υπηρεσιών και, επομένως, δεν απηύθυναν στην προσφεύγουσα αιτήματα τα οποία προσιδιάζουν στον λήπτη των υπηρεσιών ούτε έδωσαν συναφώς οδηγίες. Όσον αφορά τη σχετική με την παροχή των υπηρεσιών δραστηριότητα, η Lalib ασκούσε τον έλεγχο επί των χρηστών και λάμβανε τις αναγκαίες άδειες από τους εκπροσώπους τους. Η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας κατά της WML, η [Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága] (Φορολογική Διεύθυνση μεγάλων εισοδημάτων της Εθνικής Φορολογικής και Τελωνειακής Αρχής) ζήτησε από την πορτογαλική αρχή να αποσαφηνίσει τα πραγματικά περιστατικά σε σχέση με τις διατάξεις που περιέχονται στη δικαστική απόφαση που εκδόθηκε επί της υπόθεσης αυτής. Απαντώντας στη διεθνή αυτή αίτηση, η πορτογαλική αρχή επισήμανε σαφώς ότι η Lalib είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, ότι κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα ασκούσε όντως οικονομική δραστηριότητα για δικό της λογαριασμό και ιδίω κινδύνω και ότι διέθετε όλους τους αναγκαίους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους για την εκμετάλλευση των αποκτηθεισών γνώσεων σε διεθνές επίπεδο. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η υπαγωγή της WML στον φόρο για τις πράξεις είναι παράνομη και ότι συμβαλλόμενη στη σύμβαση ήταν όντως η Lalib. Ο τόπος παροχής της υπηρεσίας δεν ευρίσκεται στην Ουγγαρία, δεδομένου ότι η έλλειψη χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που παρέχουν δυνατότητα πληρωμής με τραπεζική κάρτα σε διαδικτυακούς τόπους για ενηλίκους εμπόδιζε αντικειμενικά κάτι τέτοιο. Για τον ίδιο λόγο ευρισκόταν επίσης εκτός Ουγγαρίας, πριν από τη συνεργασία με τη Lalib, ο πάροχος της διαθέσιμης στους διαδικτυακούς τόπους υπηρεσίας, ο οποίος τότε ήταν ακόμη επιχείρηση του ομίλου Docler. Εν πάση περιπτώσει, δεν ήταν η WML, αλλά η Lalib, η επιχείρηση που προβαλλόταν προς τους τρίτους ως πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών. Η Lalib συνήψε τις συμβάσεις στο όνομά της, διέθετε τη βάση δεδομένων των πελατών που κατέβαλλαν το τίμημα για τις υπηρεσίες και μόνον αυτή είχε στη διάθεσή της τα έσοδα από την παροχή των υπηρεσιών αυτών. Εν πάση περιπτώσει, η Lalib έλεγχε την ανάπτυξη της τεχνογνωσίας και λάμβανε αποφάσεις για την εφαρμογή της. Δεν μνημονευόταν καμία υλική υπηρεσία εξυπηρέτησης πελατών και κανένα γραφείο στην Ουγγαρία, παρά μόνο η έδρα της Lalib. Η προσφεύγουσα εκτιμά ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, είναι αναγκαία η ερμηνεία και η εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112 προκειμένου να προσδιοριστεί ο τόπος παροχής της υπηρεσίας.

Κατά την καθής, η αναγνώριση της υπαγωγής στον φόρο η οποία περιέχεται στις αποφάσεις της είναι βάσιμη. Υποστήριξε ότι, στην προηγούμενη διαδικασία, κατά την πρωτοβάθμια δικαστική απόφαση, η φορολογική αρχή έπρεπε να αποδείξει ότι την υπηρεσία, ήτοι την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου, δεν παρείχε στην πραγματικότητα η Lalib στην Πορτογαλία, αλλά η προσφεύγουσα στην υπό κρίση υπόθεση στην Ουγγαρία, και ότι η εν λόγω φορολογική αρχή έπρεπε να αποδείξει την περίσταση αυτή στηριζόμενη σε αντικειμενικά πραγματικά στοιχεία, όπως συνέβη με τα πραγματικά στοιχεία που εκτέθηκαν στην υπό κρίση υπόθεση. Η φορολογική αρχή κίνησε νέα διαδικασία κατά της WML, στην οποία υποστήριξε ότι την υπηρεσία δεν παρείχε η Lalib, αλλά η WML από την Ουγγαρία, και ότι η

επίμαχη σύμβαση παραχώρησης άδειας ήταν εικονική. Κατ' αυτήν, η υπό κρίση διαδικασία δεν πληροί τις αναγκαίες πραγματικές και νομικές προϋποθέσεις για την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο. Επιπλέον, η καθής διευκρίνισε ότι, κατά την ίδια, όσον αφορά τα υποβαλλόμενα κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας προδικαστικά ερωτήματα, το Δικαστήριο, αφενός, έχει αποφανθεί επ' αυτών και, αφετέρου, έχει διευκρινίσει ότι η εκτίμηση των περιστάσεων απόκειται στο αιτούν δικαστήριο. Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 43 της οδηγίας. Για την ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων, στη διαδικασία που κίνησε η WML, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (διοικητικό και εργατικό δικαστήριο Βουδαπέστης, Ουγγαρία) υπέβαλε, κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας στην υπόθεση αυτή, αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, το οποίο προσδιόρισε σαφώς τα κριτήρια βάσει των οποίων το εθνικό δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί σχετικά με τον τόπο παροχής της υπηρεσίας στους τελικούς χρήστες. Στην απόφασή του, το Δικαστήριο ερμήνευσε ακριβώς τους προμνησθέντες κανόνες του δικαίου της Ένωσης.

II. Το εθνικό δίκαιο

Όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με τον τόπο εκτέλεσης που περιέχονται στον az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμο CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας), τόσο οι διάδικοι όσο και το αιτούν δικαστήριο θεωρούν ότι [οι εν λόγω κανόνες] συνάδουν προς τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε πρόσωπο το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος της υπηρεσίας.

Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, προκειμένου να απαντηθεί το ερώτημα ποιος μπορεί να θεωρηθεί πάροχος της υπηρεσίας, πρέπει να εξεταστεί, καταρχάς, η συμβατική σχέση μεταξύ του λήπτη και του παρόχου της εν λόγω υπηρεσίας, καίτοι, υπό το πρίσμα της απόφασης που εξέδωσε το Δικαστήριο στην προηγούμενη διαδικασία στην οποία ήταν διάδικος η WML, **η πορτογαλική και η ουγγρική φορολογική αρχή, υπό την ιδιότητά τους των φορολογικών αρχών κρατών μελών, κατά τα εκτεθέντα στην εν λόγω απόφαση, υιοθέτησαν διαφορετικές απόψεις όσον αφορά τον τόπο στον οποίο παρασχέθηκε όντως η υπηρεσία.**

III. Σκεπτικό υποβολής της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Κατά τη νομική συλλογιστική του αιτούντος δικαστηρίου, η διαφορά στην υπό κρίση υπόθεση δεν μπορεί να επιλυθεί χωρίς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, και ειδικότερα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, και χωρίς την εφαρμογή της ερμηνείας αυτής από το εθνικό δικαστήριο. Στο πραγματικό πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι η

πορτογαλική και η ουγγρική φορολογική αρχή, ως φορολογικές αρχές κρατών μελών, μεταχειρίστηκαν την ίδια οικονομική πράξη με διαφορετικό τρόπο από φορολογικής απόψεως. Αμφότερα τα κράτη μέλη υποστήριξαν ότι δικαιούνται να εισπράξουν τον ΦΠΑ που αναλογεί στην επίμαχη πράξη.

[παραλείπόμενα] [επανάληψη συλλογισμού] Το Δικαστήριο έχει παραβάλει τη νομοθεσία αρκετών κρατών μελών με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', στο άρθρο 24, παράγραφος 1, και στο άρθρο 43, της οδηγίας (ΕΚ) 2006/112 του Συμβουλίου, και ερμήνευσε επίσης τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με την παροχή υπηρεσιών στην απόφαση WML. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, πέραν τούτου, στην υπό κρίση υπόθεση απαιτείται μια πρόσθετη ερμηνεία, καθόσον, με γνώμονα τις αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των ίδιων αυτών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, η πορτογαλική και η ουγγρική φορολογική αρχή κατέληξαν σε διαφορετικά συμπεράσματα.

Το προηγούμενο της υπό κρίση υπόθεσης είναι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το δικαστήριο το οποίο επιλήφθηκε της διοικητικής προσφυγής που άσκησε η WML σχετικά με μέρος της χρήσης 2009 και με τις χρήσεις 2010 και 2011, προδικαστική παραπομπή επί της οποίας το Δικαστήριο αποφάνθηκε στο πλαίσιο της υπόθεσης C-419/14. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο έκρινε ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το σύνολο των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης για να προσδιορίσει αν η σύμβαση που συνήφθη μεταξύ των διαδίκων αποτελούσε ένα καθαρά τεχνητό σχήμα που συγκαλύπτει το γεγονός ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν παρέχονταν στην πραγματικότητα από τη δικαιοδόχο εταιρία, αλλά από τη δικαιοπάροχο εταιρία, και καθόρισε τις περιστάσεις οι οποίες έπρεπε να διερευνηθούν· λαμβανομένης υπόψη της κρίσης αυτής, διαπιστώνεται ότι το Δικαστήριο απέδωσε αποφασιστική σημασία στο αν η Lalib διέθετε στην Πορτογαλία εγκαταστάσεις, υποδομή και προσωπικό και αν ασκούσε τη δραστηριότητα στο όνομά της και για δικό της λογαριασμό, ίδια ευθύνη και ιδίω κινδύνω. Βάσει αυτού, τίθεται το ερώτημα αν μπορεί να θεωρηθεί ότι η Lalib είναι επιχείρηση εγκατεστημένη στον Πορτογαλία και αν είναι, επομένως, ο λήπτης των υπηρεσιών της προσφεύγουσας.

Στο πλαίσιο αυτό, έχει καθοριστική σημασία στην υπό κρίση υπόθεση το ζήτημα των κριτηρίων βάσει των οποίων το δικαστήριο κράτους μέλους πρέπει να εκτιμά τις υφιστάμενες περιστάσεις, όταν προσδιορίζει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που παρέχονται μέσω των επίμαχων διαδικτυακών τόπων και, αντιστοίχως, αναγνωρίζει κατάχρηση δικαιώματος. Τίθεται το ζήτημα αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας στους τελικούς χρήστες μπορεί να ευρίσκεται στην Ουγγαρία και, επομένως, αν η πράξη μεταξύ της προσφεύγουσας και της Lalib μπορεί να θεωρηθεί αμιγώς επίπλαστη, παρά το γεγονός ότι η Lalib είναι το επίκεντρο του πολύπλοκου συμβατικού δικτύου και δικτύου υπηρεσιών που είναι αναγκαίο για την παροχή της υπηρεσίας και εξασφαλίζει τις αναγκαίες προϋποθέσεις για την παροχή της υπηρεσίας με τις δικές της βάσεις δεδομένων και τα δικά της προγράμματα πληροφορικής και μέσω τρίτων παρόχων ή παρόχων μελών του

ομίλου της Lalib ή του ομίλου επιχειρήσεων της προσφεύγουσας, αναλαμβάνοντας τοιούτοτρόπως η ίδια τον νομικό και οικονομικό κίνδυνο ο οποίος είναι εγγενής στην παροχή της υπηρεσίας, και επίσης παρά το γεγονός ότι υπεργολάβοι μέλη του ομίλου επιχειρήσεων της ιδιοκτήτριας της τεχνογνωσίας, περιλαμβανομένης της προσφεύγουσας, μετέχουν στη διαδικασία τεχνικής εφαρμογής της τεχνογνωσίας και ότι ο απώτερος ιδιοκτήτης της προσφεύγουσας επιχείρησης –ο οποίος είναι επίσης διαχειριστής και απώτερος ιδιοκτήτης της ιδιοκτήτριας της τεχνογνωσίας– ασκεί επιρροή στην εκμετάλλευση της τεχνογνωσίας. Τίθεται το ζήτημα της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στο γεγονός ότι η Lalib διαθέτει στην Πορτογαλία εγκαταστάσεις, υποδομή και προσωπικό. Τα δικαστήρια που επιλήφθηκαν της προηγούμενης διαδικασίας την οποία κίνησε η WML διέταξαν τη φορολογική αρχή να θέσει ερωτήσεις στη πορτογαλική φορολογική αρχή και να συνεργαστεί μαζί της, στο πλαίσιο των ερευνών σχετικά με τον πραγματικό τόπο παροχής της υπηρεσίας. Η πορτογαλική φορολογική αρχή επιβεβαίωσε ότι η Lalib ασκεί όντως οικονομική δραστηριότητα στην Πορτογαλία για δικό της λογαριασμό και ιδίω κινδύνω. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου σχετικά με την υπόθεση WML, η Πορτογαλία κατέθεσε παρατηρήσεις και ο εκπρόσωπός της παρέστη αυτοπροσώπως και αγόρευσε στην επ’ ακροατηρίου συζήτηση και είναι, επομένως, πρόδηλο ότι η πορτογαλική φορολογική αρχή γνώριζε το βασικό περιεχόμενο της απόφασης WML. Παρ’ όλα αυτά, διατήρησε την άποψή της σχετικά με το ζήτημα της εγκατάστασης της Lalib στην Πορτογαλία. Παρά την απόφαση WML, η ουγγρική και η πορτογαλική φορολογική αρχή διατήρησαν τις προηγούμενες αποκλίνουσες απόψεις τους. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απόφαση WML δεν είναι αρκούντως σαφής όσον αφορά το νομικό ζήτημα που ανακύπτει στην υπό κρίση υπόθεση, με αποτέλεσμα να πρέπει να ερμηνευθεί και να αποσαφηνιστεί.

Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί στην απόφαση KrakVet, σκέψη 51, ότι σε περίπτωση κατά την οποία τα δικαστήρια ορισμένου κράτους μέλους, τα οποία έχουν επιληφθεί ένδικης διαφοράς που εγείρει ζητήματα ερμηνείας διατάξεων του δικαίου της Ένωσης επί των οποίων οφείλουν να αποφανθούν, διαπιστώσουν ότι η ίδια πράξη υπόκειται σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση σε άλλο κράτος μέλος, έχουν τη δυνατότητα, ή ακόμη και την υποχρέωση, αναλόγως του αν οι αποφάσεις τους υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, να υποβάλουν στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Είναι αληθές ότι, σε αποφάσεις σχετικές με τη μόνιμη εγκατάσταση, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει τελεσίδικα ποιο εκ των δύο κρατών μελών ασκεί τη φορολογική εξουσία (αποφάσεις στις υποθέσεις C-168/84, Grunter Berkholz, και C-231/94, Faaborg-Gelting Linien). Στην υπό κρίση υπόθεση, στην οποία δύο κράτη μέλη χαρακτηρίζουν διαφορετικά, από φορολογικής απόψεως, την ίδια πράξη, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να υποβάλει την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο. Δεδομένου ότι πρόκειται για διασυνοριακή πράξη, η σχετική εκτίμηση συνιστά σημαντικό ζήτημα αρχής στο επίπεδο της Ένωσης, όχι μόνον από την άποψη του καθορισμού του τόπου υπαγωγής στον φόρο, αλλά επίσης από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως λόγω, κυρίως, του

προεκτεθέντος διαφορετικού φορολογικού χαρακτηρισμού στον οποίο προέβησαν οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών. Με τα υποβαλλόμενα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις από το Δικαστήριο σχετικά με το αν, όσον αφορά την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση πράξη, είναι νόμιμη η αναγνώριση της υπαγωγής στον φόρο από την πορτογαλική φορολογική αρχή ή από την ουγγρική φορολογική αρχή, καθώς και σχετικά με το κράτος μέλος το οποίο πρέπει να φορολογήσει την εν λόγω πράξη. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί η σημασία που πρέπει να αποδοθεί στα καθορισθέντα κριτήρια.

Ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο εναρμονισμένο σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης και, επομένως, η συνεργασία των κρατών μελών έχει σημασία η οποία δεν πρέπει να είναι μόνο τυπική, αλλά πρέπει επίσης να συνεπάγεται την αποδοχή της επίσημης θέσης των αλλοδαπών φορολογικών αρχών. Η διαφωνία των φορολογικών αρχών των δύο κρατών μελών δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα την διπλή φορολόγηση των μετεχόντων στην πράξη για τον λόγο και μόνο ότι δύο κράτη μέλη έχουν διαφορετική άποψη όσον αφορά την αυθεντικότητα της οικονομικής πράξης και τον τόπο παροχής της υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, σκοπός των διατάξεων που καθορίζουν τον τόπο φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών είναι η αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση, αποτέλεσμα το οποίο θα αντέβαινε στον βασικό κανόνα του ομοιόμορφου συστήματος του ΦΠΑ.

[παραλειπόμενα] [ζητήματα εθνικού δικονομικού δικαίου]

Βουδαπέστη, 28 Σεπτεμβρίου 2020. [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα][υπογραφές]