

Υπόθεση C-101/24

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

7 Φεβρουαρίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

23 Αυγούστου 2023

Καθής και αναιρεσείουσα:

Finanzamt Hamburg-Altona

Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:

XYRALITY GmbH

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Οδηγία 2006/112 – εμπόριο ηλεκτρονικών υπηρεσιών (εφαρμογές παιχνιδιών για κινητές τερματικές συσκευές) μέσω ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών (Appstore) – τόπος της παρεχόμενης υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015 – έδρα του διαχειριστή του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών ή έδρα του δημιουργού της εφαρμογής (App)

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Εφαρμόζεται το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας σε περιπτώσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, κατά τις οποίες

επιχείρηση η οποία φορολογείται στη Γερμανία (δημιουργός λογισμικού) παρέσχε, πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τελικούς πελάτες), μέσω ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών (Appstore) που ανήκει σε επιχείρηση η οποία φορολογείται στην Ιρλανδία, κατά τρόπο ώστε η ιρλανδική επιχείρηση να αντιμετωπίζεται ως λήπτρια των υπηρεσιών του δημιουργού και ως πάροχος αυτών προς τους τελικούς πελάτες, διότι το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών αναφέρει τον δημιουργό του λογισμικού ως πάροχο των υπηρεσιών και αναγράφει γερμανικό ΦΠΑ μόνο στις επιβεβαιώσεις παραγγελιών που απέστειλε στους τελικούς πελάτες;

- 2) Στην περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική: βρίσκεται ο τόπος, στον οποίον έχουν παρασχεθεί, κατά πλάσμα δικαίου σύμφωνα με το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, οι υπηρεσίες από τον δημιουργό προς το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών στην Ιρλανδία, βάσει του άρθρου 44, ή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, βάσει του άρθρου 45 της εν λόγω οδηγίας;
- 3) Στην περίπτωση κατά την οποία, βάσει των απαντήσεων στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, ο δημιουργός του λογισμικού δεν έχει παράσχει υπηρεσίες εντός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας: είναι ο δημιουργός υπόχρεος για καταβολή γερμανικού ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, διότι το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών τον αναφέρει, βάσει συμφωνίας, ως πάροχο των υπηρεσιών αναγράφοντας γερμανικό ΦΠΑ στις επιβεβαιώσεις παραγγελιών που έχει αποστείλει με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στους τελικούς πελάτες, παρά το γεγονός ότι οι εν λόγω πελάτες δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (στο εξής: οδηγία 2006/112), ιδίως άρθρα 28, 44, 45 και 203

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011

όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός 282/2011), ιδίως άρθρο 9α

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: UStG), ιδίως άρθρο 3, παράγραφος 11, άρθρο 3α, παράγραφοι 1 και 2

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η ένδικη διαφορά αφορά την επιβολή ΦΠΑ για αγορές που πραγματοποιήθηκαν μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής, οι οποίες αποκαλούνται αγορές «in-app», κατά τα έτη 2012 έως 2014 (επίμαχα έτη) κατά τα οποία δεν είχε τεθεί ακόμη σε ισχύ το άρθρο 9α του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.
- 2 Η προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη (στο εξής: προσφεύγουσα), υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση με έδρα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, σχεδιάζει και πωλεί εφαρμογές ηλεκτρονικών παιχνιδιών για κινητές τερματικές συσκευές. Για την πώληση χρησιμοποιεί, μεταξύ άλλων, διαδικτυακή ψηφιακή πλατφόρμα διανομής λογισμικού (στο εξής: Appstore ή ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών). Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, την εκμετάλλευση του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών είχε η εδρεύουσα στην Ιρλανδία επιχείρηση X. Οι τελικοί πελάτες, χρήστες κινητών τερματικών συσκευών με συγκεκριμένο λειτουργικό σύστημα, είχαν τη δυνατότητα κατά τα επίμαχα έτη να μεταφορτώνουν τις εφαρμογές ηλεκτρονικών παιχνιδιών της προσφεύγουσας αποκλειστικά μέσω του Appstore.
- 3 Κατά τα επίμαχα έτη, η X συνήπτε τυποποιημένη σύμβαση με δημιουργούς εφαρμογών, όπως η προσφεύγουσα, για τη διακίνηση των προϊόντων τους μέσω του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών. Βάσει αυτής, πωλητής των προϊόντων που προσφέρονταν μέσω του Appstore ήταν ο δημιουργός τους. Η X αναλάμβανε την υποχρέωση να προβάλλει τα προϊόντα για λογαριασμό των δημιουργών τους καθώς και να τα διαθέτει προς μεταφόρτωση και πώληση στους τελικούς πελάτες. Η X λάμβανε προμήθεια για την παροχή αυτών των υπηρεσιών. Η διαδικασία της πληρωμής διεκπεραιωνόταν μέσω του Appstore.
- 4 Κατά τα επίμαχα έτη, το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών προσέφερε στους τελικούς πελάτες διάφορες εφαρμογές ηλεκτρονικών παιχνιδιών που μπορούσαν να μεταφορτωθούν. Αυτά τα παιχνίδια δεν προέρχονταν, ως επί το πλείστον, από την X, αλλά από τους ίδιους τους δημιουργούς τους. Κάθε παιχνίδι εμφανιζόταν στο Appstore με αναγραφή και του ονόματος του δημιουργού του. Κατά τα επίμαχα έτη, η προσφεύγουσα εμφανιζόταν στο ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών με την επωνυμία της, τη νομική μορφή της και την ταχυδρομική της διεύθυνση.

- 5 Οι εφαρμογές ηλεκτρονικών παιχνιδιών που ήταν δημιουργίες της προσφεύγουσας μπορούσαν να μεταφορτωθούν δωρεάν από το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών. Ωστόσο, ο τελικός πελάτης, αποκτώντας επί πληρωμή βελτιώσεις ή άλλα πλεονεκτήματα (αγορές ηλεκτρονικών εφαρμογών), είχε τη δυνατότητα να σημειώνει πρόοδο στην εξέλιξη του παιχνιδιού ή να αποκτά άλλα πλεονεκτήματα. Οι τελικοί πελάτες είχαν τη δυνατότητα να επιλέγουν στο ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών της προσφεύγουσας τις βελτιώσεις ή τα πλεονεκτήματα που επιθυμούσαν και να αποκτούν πρόσβαση σε αυτά έναντι ανταλλάγματος.
- 6 Η διαδικασία των αγορών ηλεκτρονικών εφαρμογών ολοκληρωνόταν στο ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών διά της εκτέλεσης της προβλεπόμενης σε αυτό πληρωμής από τον τελικό πελάτη. Κατά την αγορά του προϊόντος, η προσφεύγουσα δεν αναφερόταν ως πάροχος. Ορατός ήταν μόνον ο λογότυπος της X και ορισμένοι ηλεκτρονικοί σύνδεσμοι (links). Μετά την ολοκλήρωση της αγοράς, ο τελικός πελάτης λάμβανε επιβεβαίωση της παραγγελίας από την X μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η εν λόγω ηλεκτρονική επιστολή περιείχε τον λογότυπο του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών και τη γνωστοποίηση ότι η πώληση στο εν λόγω Appstore γινόταν για λογαριασμό του εκάστοτε δημιουργού (εν προκειμένω: της προσφεύγουσας).
- 7 Αρχικά, η προσφεύγουσα θεωρούσε ότι πάροχος της υπηρεσίας προς τους τελικούς πελάτες είναι η ίδια και, ως εκ τούτου, δήλωνε γερμανικό ΦΠΑ για τις πωλήσεις της προς τελικούς πελάτες εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3α, παράγραφος 1, του UstG και το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών βρισκόταν στην έδρα της, και κατέβαλλε τον γερμανικό ΦΠΑ στην καθής και αναιρεσείουσα Finanzamt (φορολογική αρχή, στο εξής: FA).
- 8 Στις 29 Ιανουαρίου 2016, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα επίμαχα έτη. Είχε πλέον την άποψη ότι επρόκειτο για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου (άρθρο 3, παράγραφος 11, του UstG και άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112). Η ίδια παρείχε τις υπηρεσίες της προς την X και η X προς τους τελικούς πελάτες. Σύμφωνα, δε, με το άρθρο 3α, παράγραφος 2, του UstG και το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112, τόπος παροχής των υπηρεσιών της ήταν η Ιρλανδία.
- 9 Η FA υποστήριξε την άποψη ότι η X έπρεπε να θεωρηθεί απλώς ως μεσάζων. Πράγματι, η κάθε αγορά γινόταν μέσω του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών. Ωστόσο, σε κάθε χωριστό στάδιο της αγοράς μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής, ο τελικός πελάτης ενημερωνόταν για τους όρους χρήσης. Με τον τρόπο αυτό, σε κάθε αγορά η X καθιστούσε σαφές στον τελικό πελάτη ότι οι πωλήσεις έχουν εκτελεσθεί για λογαριασμό τρίτου προσώπου και ότι η X απλώς εισπράττει το τίμημα. Κατόπιν τούτου, η FA εξέδωσε πράξεις επιβολής ΦΠΑ στις οποίες δεν ελήφθησαν υπόψη οι διορθώσεις των φορολογικών δηλώσεων της προσφεύγουσας.

- 10 Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, στο εξής: FG) έκανε δεκτή την προσφυγή της προσφεύγουσας. Δέχτηκε ότι οι πράξεις της προσφεύγουσας δεν είναι φορολογητέες στη Γερμανία, διότι λήπτρια των υπηρεσιών της είναι η Χ. Σύμφωνα με το άρθρο 3α, παράγραφος 2, του UstG και το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112, τόπος της παροχής είναι η Ιρλανδία.
- 11 Η FA, με την αναίρεση που άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, στρέφεται κατά της αποφάσεως του Finanzgericht.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 12 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κρίσιμοι συμβατικοί όροι αποτελούν στοιχείο το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη σε μια πράξη «παροχής υπηρεσιών», εκτός εάν οι συμβατικοί όροι δεν αντικατοπτρίζουν πλήρως την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα των σχετικών πράξεων (πρβλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 43 επ· της 2ας Μαΐου 2019, Budimex, C- 224/18, EU:C:2019:347, σκέψεις 28 επ· βλ. επίσης απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, σκέψη 58). Ομοίως, το ζήτημα εάν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου πρέπει κατά κύριο λόγο να εξεταστεί επί τη βάσει των συμβατικών σχέσεων μεταξύ των μερών (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 42· της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψεις 72 επ.).
- 13 Αν το αιτούν δικαστήριο επικύρωσε την απόφαση του FG θα απέκλινε από τον νομικό χαρακτηρισμό που αποδίδεται στις επίμαχες πράξεις από την Χ και από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές. Τούτο θα απέκλειε (ενδεχομένως οριστικώς) τη φορολόγηση των πράξεων αυτών.
- 14 Οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους δεν στερούνται μεν της δυνατότητας να προβαίνουν μονομερώς στη φορολογική μεταχείριση πράξεων, ως προς τον ΦΠΑ, με διαφορετικό τρόπο από εκείνον βάσει του οποίου οι πράξεις αυτές φορολογήθηκαν ήδη σε άλλο κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 53). Πλην όμως, όταν, κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου, τα δικαστήρια κράτους μέλους διαπιστώνουν ότι η ίδια πράξη υπόκειται, εντός άλλου κράτους μέλους, σε διαφορετική μεταχείριση από απόψεως φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την υποχρέωση, αν οι αποφάσεις τους δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, να υποβάλουν στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, σημείο 3

του διατακτικού και σκέψεις 63 επ.: απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 51).

- 15 Στην ένδικη διαφορά, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της FA, συντρέχει τέτοια περίπτωση. Το FG δέχθηκε ότι η X παρείχε τις υπηρεσίες προς τους τελικούς πελάτες και ότι η προσφεύγουσα παρείχε τις υπηρεσίες της στην X. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις του FG αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά και από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς τους τελικούς πελάτες, η X θεωρούσε ότι η ίδια παρείχε υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα και η προσφεύγουσα παρείχε τις δικές της υπηρεσίες απευθείας στους τελικούς πελάτες. Με τον τρόπο αυτόν, για το χρονικό διάστημα που προηγήθηκε της 1ης Ιανουαρίου 2015, υπάρχει κίνδυνος να μη φορολογηθούν πράξεις οι οποίες διενεργήθηκαν από την X μέσω του ψηφιακού καταστήματος ηλεκτρονικών εφαρμογών. Οι πράξεις αυτές δεν θα φορολογούνταν στην Ιρλανδία, διότι η Ιρλανδία αναγνωρίζει εξουσία φορολόγησης στο κράτος της κατοικίας/έδρας του δημιουργού (εν προκειμένω: Γερμανία). Δεν θα φορολογούνταν, όμως, ούτε στη Γερμανία σε περίπτωση επικύρωσης, από το δικάζον τμήμα, της απόφασης του FG με την οποία έγινε δεκτό ότι εξουσία φορολόγησης έχει η Ιρλανδία.
- 16 Υπέρ της παραδοχής ότι, σύμφωνα με την άποψη των ιρλανδικών φορολογικών αρχών και της X, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας από την προσφεύγουσα προς τους τελικούς πελάτες (και ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 3, παράγραφος 11, του UstG και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112) συνηγορούν και οι επιβεβαιώσεις παραγγελιών που απέστειλε η X, στις οποίες αναφέρεται ρητώς ότι η πώληση στο ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών πραγματοποιούνταν για λογαριασμό του εκάστοτε δημιουργού (εν προκειμένω: της προσφεύγουσας) και αναγράφεται ο γερμανικός ΦΠΑ (σχετικά με τη σημασία του τιμολογίου πρβλ. συναφώς απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψεις 75 έως 77). Την ίδια άποψη είχε αρχικά και η προσφεύγουσα. Επίσης, από το ιστορικό θέσπισης του άρθρου 9α του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 καθώς και από τον σκοπό που επιδιώκεται με την επελθούσα τροποποίησή του (πρβλ. συναφώς απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψεις 15 επ., 52 επ.) θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, για χρονικές περιόδους πριν από την έναρξη ισχύος των σχετικών ρυθμίσεων, πρέπει να εξακολουθεί να ισχύει η υπαγωγή των σχετικών πράξεων σε ΦΠΑ σύμφωνα με την τακτική που ακολουθούσε το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών, η οποία είχε συμφωνηθεί συμβατικώς με τους δημιουργούς.
- 17 Εντούτοις, το γεγονός ότι το άρθρο 9α του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, συγκεκριμενοποιεί το κανονιστικό περιεχόμενο του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψη 86) συνηγορεί ενδεχομένως υπέρ της άποψης ότι οι αρχές που θεσπίζονται με τις ανωτέρω διατάξεις τυγχάνουν εφαρμογής και στις πράξεις της προσφεύγουσας κατά τα επίμαχα έτη (πρβλ. γενικώς αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 45 επ.: της 15ης Νοεμβρίου 2012,

Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, σκέψη 32). Επιπλέον ένδειξη υπέρ της άποψης αυτής αποτελούν οι μη δεσμευτικές κατευθυντήριες γραμμές από την 93η συνεδρίαση της επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τον ΦΠΑ, της 1ης Ιουλίου 2011 (ΕΓΓΡΑΦΟ C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Το FG αποφάνθηκε ότι η σύναψη σύμβασης συνηγορούσε υπέρ της διαπίστωσης ότι η X ενεργούσε στο όνομά της, ενώ παράλληλα το περιεχόμενο των επιβεβαιώσεων παραγγελίας δεν ήταν αρκετά σαφές και, συν τοις άλλοις, οι επιβεβαιώσεις παραγγελίας απεστάλησαν μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Επομένως, κατά την έννοια των κατευθυντήριων γραμμών του 2011, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι, κατά τη σύναψη της συναλλαγής, η X δεν προσδιόριζε με επαρκή σαφήνεια τους δημιουργούς ως παρόχους των ηλεκτρονικών υπηρεσιών και ότι, ως εκ τούτου, η X ήταν ο πάροχος των υπηρεσιών προς τους τελικούς πελάτες.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστούν οι έννομες συνέπειες του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112.
- 19 Στην περίπτωση κατά την οποία, βάσει της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πάροχος των υπηρεσιών είναι η X, πρόκειται τόσο βάσει του εθνικού δικαίου όσο και βάσει του δικαίου της Ένωσης για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Η σχετική γερμανική διάταξη (άρθρο 3, παράγραφος 11, του UStG) ερείδεται στο άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112. Κατά τη διάταξη αυτή, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες. Συνεπώς, θεωρείται έναντι του τελικού πελάτη ως ο υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, σκέψεις 49 και 52).
- 20 Αυτές οι διατάξεις ισχύουν για όλες τις κατηγορίες υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψη 54). Απαιτούν να υπάρχει εντολή προς εκτέλεση της οποίας ο παραγγελιοδόχος μεσολαβεί, για λογαριασμό του παραγγελέα, στην παροχή υπηρεσιών, όπερ προϋποθέτει τη σύναψη, μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα, συμφωνίας έχουσας ως αντικείμενο την παροχή της οικείας εντολής (απόφαση της 30ης Μαρτίου 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, σκέψη 32). Η εν λόγω εντολή παρασχέθηκε βάσει των συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ της X και της προσφεύγουσας.
- 21 Έννομη συνέπεια της εφαρμογής του άρθρου 3, παράγραφος 11, του UstG και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112 είναι το πλάσμα δικαίου ότι υπάρχουν δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 86).
- 22 Ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από

τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγελέα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη (αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, σκέψη43· της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψη54)· τεκμαίρεται δε ότι είναι ο πάροχος των υπηρεσιών (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, σκέψη 55).

- 23 Εάν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ένας επιχειρηματίας υπόκειται στον ΦΠΑ, η νομική σχέση μεταξύ αυτού και του επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί ο παραγγελιοδόχος υπόκειται επίσης στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 87).
- 24 Εάν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ο παραγγελιοδόχος απαλλάσσεται του ΦΠΑ, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται και στη νομική σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 36).
- 25 Ωστόσο, δεν επιβάλλεται απολύτως ίση μεταχείριση του παραγγελιοδόχου με εντολοδόχο. Δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης προβλέπει διαφορετικές ρυθμίσεις για τις υπηρεσίες παραγγελιοδόχου ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, από ό,τι για τις υπηρεσίες εντολοδόχου ο οποίος ενεργεί επ' ονόματι και για λογαριασμό του εντολέα (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 38).
- 26 Το εύρος αυτού του πλάσματος δικαίου είναι αμφισβητούμενο.
- 27 Αφενός, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η νομική σχέση μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγέλλοντος για λογαριασμό του οποίου ενεργεί ο πρώτος πρέπει, από απόψεως ΦΠΑ, να αντιμετωπιστεί με τον ίδιο ακριβώς τρόπο όπως η παροχή υπηρεσιών με τη μεσολάβηση του παραγγελιοδόχου. Το πλάσμα δικαίου του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112 θα κάλυπτε τότε το σύνολο της παροχής, ήτοι αμφότερες οι παροχές υπηρεσιών (τόσο αυτή του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, όσο και εκείνη του παραγγελιοδόχου προς τον τελικό πελάτη) θα αντιμετωπιζόνταν σαν να επρόκειτο για απευθείας παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελέα προς τους τελικούς πελάτες.
- 28 Υπέρ της εκτίμησης αυτής θα μπορούσε να προβληθεί το γεγονός ότι η εν λόγω ρύθμιση αφορά πλάσμα δικαίου και ότι, από αυτή την άποψη, μια επιπρόσθετη πλασματική πράξη δεν θα μετέβαλλε το αποτέλεσμα βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Τόσο η άμεση όσο και η έμμεση παροχή των υπηρεσιών θα αντιμετωπιζόταν με τον ίδιο τρόπο. Η φορολόγηση μιας παροχής υπηρεσιών δεν θα εξαρτιόταν από τον τρόπο πώλησης. Περαιτέρω, τα φορολογικά έσοδα θα εξακολουθούσαν να εισπράττονται από το κράτος μέλος το οποίο, βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, είναι αρμόδιο για τη φορολόγηση της

απευθείας παροχής υπηρεσιών και, μάλιστα, θα ανέρχονταν στο ίδιο ποσό όπως στην περίπτωση φορολόγησης της απευθείας παροχής υπηρεσιών. Ταυτόχρονα θα αποτρέπονταν ενδεχόμενες περιπτώσεις φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

- 29 Στην υπό κρίση διαφορά, τόπος της απευθείας παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας θα ήταν η ημεδαπή. Περίπτωση φοροαπαλλαγής δεν συντρέχει. Εφαρμόζεται ο κανονικός φορολογικός συντελεστής. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το ίδιο θα ίσχυε και για την πλασματική παροχή υπηρεσιών από πλευράς της προσφεύγουσας προς την X.
- 30 Αφετέρου, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών με τη μεσολάβηση του παραγγελιοδόχου καθορίζει πάντοτε και τον τόπο παροχής των υπηρεσιών μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου. Σε κάθε περίπτωση, το πλάσμα δικαίου θα κάλυπτε τουλάχιστον τον τόπο της παροχής. Τούτο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί, επί παραδείγματι, εάν και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς την X καθοριζόταν βάσει του άρθρου 45 της οδηγίας 2006/112, μολονότι η X είναι υποκείμενη στον φόρο, διότι οι υπηρεσίες που παρέχονται με τη μεσολάβηση της X αποτελούν υπηρεσίες ηλεκτρονικώς παρεχόμενες σε πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, επί των οποίων εφαρμόζεται το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112.
- 31 Υπό το πρίσμα αυτό, τόπος της πλασματικής παροχής υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς την X θα ήταν επίσης η ημεδαπή.
- 32 Τέλος, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας 2006/112, ο τόπος παροχής υπηρεσιών με τη μεσολάβηση του παραγγελιοδόχου και ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου πρέπει να προσδιορίζονται χωριστά. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορούν η σκέψη 38 της αποφάσεως της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489 και οι προτάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2011 του εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, σημεία 50 και 71. Η πλασματική παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο θα είχε ως αποτέλεσμα, κατ' εφαρμογή των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας 2006/112, ο τόπος της παροχής να μεταφέρεται πάντοτε στον τόπο της κατοικίας/έδρας του παραγγελιοδόχου, εφόσον δεν χωρεί εφαρμογή ειδικής ρύθμισης αναφορικά με τον τόπο παροχής. Η παρεχόμενη από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα υπηρεσία διαχείρισης των υποθέσεών του (η οποία, βάσει του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112, παρέχεται στον τόπο του παραγγέλλοντος) θα είχε παραδόξως ως αποτέλεσμα, λόγω του υφιστάμενου πλάσματος δικαίου, ο τόπος εκπλήρωσης όλων των παροχών να μην είναι πλέον ο τόπος της κατοικίας/έδρας του παραγγελέα. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες κατά πόσον τούτο αντιστοιχεί στην εμπορική και οικονομική πραγματικότητα της παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.
- 33 Στην υπό κρίση διαφορά, αυτή η προσέγγιση θα είχε ως αποτέλεσμα, βάσει του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112, τόπος της πλασματικής παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της προσφεύγουσας προς την X να είναι η Ιρλανδία, δεδομένου ότι η X

είναι υποκείμενη στον φόρο ο οποίος αναλογεί στην πλασματική υπηρεσία που της παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα για την κάλυψη αναγκών της επιχείρησής της. Βάσει του άρθρου 45 της οδηγίας 2006/112, τόπος παροχής των υπηρεσιών της X προς τους τελικούς πελάτες θα ήταν και πάλι η Ιρλανδία.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 34 Με το τρίτο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί ποιες συνέπειες έχει το γεγονός ότι η X, με τη συναίνεση της προσφεύγουσας, απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο επιβεβαιώσεις παραγγελιών στις οποίες επισημαίνεται ότι η πώληση στο ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό της προσφεύγουσας και αναγράφεται η μικτή τιμή στην οποία περιλαμβάνεται ο γερμανικός φόρος προστιθέμενης αξίας.
- 35 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη καταβολής του με τη συναίνεσή της αναγραφόμενου επ' ονόματί της ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, διότι οι επιβεβαιώσεις παραγγελιών της X που απεστάλησαν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο θα μπορούσαν να αποτελούν τιμολόγια κατά την έννοια του ως άνω άρθρου. Το δικαίωμα της X να εκδίδει τιμολόγια επ' ονόματι της προσφεύγουσας προκύπτει από τις μεταξύ τους συμφωνίες. Η X έπρεπε να λαμβάνει μόνον προμήθεια. Οι δε τελικοί πελάτες έχουν επίσης συναινέσει στην ηλεκτρονική αποστολή των επιβεβαιώσεων παραγγελιών.
- 36 Ωστόσο, η βεβαίωση φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, λόγω των επιβεβαιώσεων παραγγελιών που εκδόθηκαν από την X επ' ονόματι της προσφεύγουσας, θα μπορούσε να έρχεται σε αντίθεση προς την απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) C- 378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Οι επίμαχες πράξεις στην υπό κρίση υπόθεση αποτελούν πράξεις οι οποίες δεν είχαν ως λήπτες πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο για την κάλυψη των αναγκών της επιχείρησής τους. Η απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) C- 378/21, EU:C:2022:968, θα μπορούσε να έχει την έννοια ότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει με προγενέστερη νομολογία του ότι σκοπός είναι η εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο θα μπορούσε να προκαλέσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη28·της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη32·της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη36·της 11ης Απριλίου 2013, Rusedspred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη24·της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη32·της 18ης Μαρτίου 2021, P. (Tankkarten), C-48/20,

EU:C:2021:215, σκέψη 27·βλ. επίσης απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 38 Μολονότι οι λήπτες υπηρεσιών δεν είναι πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο, θα μπορούσε στην υπό κρίση διαφορά να υπάρξει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο επιδιώκει να αποτρέψει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112. Η δε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αποσκοπεί, επίσης, στον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου, τη διασφάλιση της ορθής είσπραξής του και την αποτροπή της φοροδιαφυγής (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, σκέψεις 17 και 20· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27· της 15ης Νοεμβρίου 2017, Geissel und Butin, C-374/16 και C- 375/16, EU:C:2017:867, σκέψη 41, καθώς και την αιτιολογική σκέψη 46 της οδηγίας 2006/112). Ωστόσο, εάν στην παροχή της υπηρεσίας συμμετέχουν περισσότερα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ελλοχεύει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων της Ένωσης τόσο από το γεγονός ότι η παραγγελέας (προσφεύγουσα) επιτρεπτά καταλογίζει λογιστικώς την παροχή υπηρεσίας σε εσφαλμένο (κατά την άποψή της) πάροχο, όσο και από το γεγονός ότι η παραγγελέας επιτρεπτά καταλογίζει λογιστικώς την παροχή υπηρεσίας σε εσφαλμένο (κατά την άποψή της) δικαιούχο του φόρου, και, μάλιστα, ο κίνδυνος υφίσταται ακόμη και όταν ο πελάτης δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί των εισροών. Υπάρχει κίνδυνος να μη φορολογηθούν εν τέλει οι πράξεις αυτές, διότι η Ιρλανδία αναγνωρίζει την εξουσία φορολόγησης της Γερμανίας, όπερ συνάδει με τις επιβεβαιώσεις παραγγελιών, ενώ το FG έκρινε ότι εξουσία φορολόγησης της X έχει η Ιρλανδία, όπερ έρχεται σε αντίθεση προς τις ανωτέρω επιβεβαιώσεις παραγγελιών.
- 39 Στην υπό κρίση διαφορά, η προσφεύγουσα επισήμανε την κατάσταση αυτή. Αρχικά, εξουσιοδότησε το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών να την αναφέρει ως πάροχο των υπηρεσιών στις επιβεβαιώσεις παραγγελιών, κάτι το οποίο επιτρέπεται καθ'αυτό (άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112), αργότερα, όμως, υποστήριξε την αντίθετη άποψη ενώπιον της FA, ότι, δηλαδή, πάροχος των υπηρεσιών είναι η επιχείρηση που διατηρεί το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών (και ότι η ίδια δεν είναι υπόχρηη για τον αναγραφόμενο στο όνομά της ΦΠΑ). Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, η προσφεύγουσα επιδεικνύει αντιφατική συμπεριφορά. Εάν θεωρεί ότι πάροχος των υπηρεσιών είναι η X, δεν μπορεί να επιτρέπει στην X να την αναφέρει ως πάροχο. Η αντιφατική συμπεριφορά της προσφεύγουσας θα μπορούσε να δικαιολογήσει την αναγνώριση φορολογικής υποχρέωσής της σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112.
- 40 Ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω των επιβεβαιώσεων των παραγγελιών μπορεί να εξαλειφθεί. Αυτό μπορεί να συμβεί, επί παραδείγματι, εάν η προσφεύγουσα αποδείξει ότι το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών έχει εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του σε σχέση με τις πράξεις που πρέπει, κατά την άποψη της προσφεύγουσας, να του καταλογιστούν. Στην περίπτωση αυτή, η επακόλουθη εξάλειψη του φόρου θα εξαρτιόταν από την

έκδοση διορθωμένων επιβεβαιώσεων παραγγελιών προς τους τελικούς πελάτες, στις οποίες το ψηφιακό κατάστημα ηλεκτρονικών εφαρμογών (εν προκειμένω: η X) θα προσδιοριζόταν ως πάροχος των υπηρεσιών με αναγραφή του ιρλανδικού ΦΠΑ (και θα κατέβαλλε τον φόρο αυτόν στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ