Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 10ης Φεβρουαρίου 2022 [1]

Υπόθεση C-596/20

DuoDecad Kft.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Fővárosi Törvényszék
(πρωτοδικείου Περιφέρειας Βουδαπέστης-Πρωτευούσης, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Τόπος παροχής των υπηρεσιών – Προσδιορισμός του λήπτη των υπηρεσιών – Επιρροή την οποία ασκεί καταχρηστική πιθανώς μεθόδευση μεταξύ του λήπτη των υπηρεσιών και τρίτου επί του τόπου παροχής των υπηρεσιών – Αρχή της ουδετερότητας – Αποφυγή διπλής φορολογήσεως – Υποχρέωση συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών μελών»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως καταδεικνύει τα όρια της εναρμονίσεως του δικαίου στην Ένωση. Μολονότι όλα τα κράτη μέλη έχουν μεταφέρει ορθώς τη βασική οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη, εντούτοις η εφαρμογή της επί διασυνοριακών υπηρεσιών οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα. Τόσο η Πορτογαλία όσο και η Ουγγαρία θεωρούν ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών κείται εντός της επικράτειάς τους και διεκδικούν αμφότερες τον ΦΠΑ. Παρά την πλήρη εναρμόνιση του δικαίου, πρόκειται σαφώς περί διπλής φορολογήσεως της ίδιας πράξεως.

2. Αυτό προκαλεί ιδιαίτερο προβληματισμό, δεδομένου ότι κατά το καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις δεν είναι καν οι πραγματικοί οφειλέτες του φόρου, αλλά – κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου [2] – ενεργούν απλώς ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του Δημοσίου. Πράγματι, ο ΦΠΑ πρέπει να είναι μηδενικός για την επιχείρηση, η οποία απλώς εισπράττει τον εν λόγω φόρο. Αυτό είναι δυνατό μόνον αν ο φόρος επιβάλλεται άπαξ. Τούτο όμως προϋποθέτει, με τη σειρά του, ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ένα μόνον κράτος μέλος. Κατ' αρχήν, το ίδιο προβλέπει και η οδηγία περί ΦΠΑ. Ωστόσο, σε αμφότερα τα κράτη μέλη

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Πρβλ., συναφώς, αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

πρέπει ταυτόχρονα να αποκλεισθεί η πιθανότητα να κριθεί με ισχύ δεδικασμένου ότι τόπο παροχής των υπηρεσιών αποτελεί τόσο το ένα όσο και το άλλο κράτος μέλος. Με άλλα λόγια: δεν πρέπει να υπάρχουν αντικρουόμενοι χαρακτηρισμοί.

3. Περαιτέρω, στο πλαίσιο της παρούσας προδικαστικής παραπομπής ανακύπτει το ζήτημα του προσδιορισμού του λήπτη των υπηρεσιών βάσει του οποίου θα προσδιορισθεί ο τόπος της παροχής, όταν προσάπτονται σε αυτόν ή σε τρίτον καταχρηστικού χαρακτήρα μεθοδεύσεις. Εν προκειμένω, αυτό είναι κρίσιμο για τον ορθό καθορισμό του τόπου της παροχής. Και τούτο διότι, ακόμη και αν η μομφή αυτή είναι βάσιμη, ανακύπτει το ζήτημα κατά πόσον η μομφή περί καταχρήσεως δικαιώματος στη σχέση μεταξύ του τρίτου και του λήπτη των υπηρεσιών δύναται να έχει επιπτώσεις στον παρέχοντα τις υπηρεσίες, ήτοι στον τόπο παροχής των υπηρεσιών του.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία περί ΦΠΑ

4. Το νομικό πλαίσιο προκύπτει από την οδηγία περί ΦΠΑ[3], όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα έτη 2009[4] και 2011[5].

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', έχει ως εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

6. Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας:

«1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

7. Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

8. Οι αναθεωρημένες διατάξεις περί του τόπου παροχής των υπηρεσιών τέθηκαν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2010[6], με αποτέλεσμα για καθένα από τα δύο κρίσιμα έτη να εφαρμόζονται διαφορετικές διατάξεις.

[3] Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

[4] Όπως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίηση με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12).

[5] Όπως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίηση με την οδηγία 2010/88/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ 2010, L 326, σ. 1).

[6] Οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11).

9. Όσον αφορά το επίμαχο έτος 2009, το άρθρο 43 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

10. Η εν λόγω διάταξη περί του τόπου παροχής των υπηρεσιών συμπληρώθηκε για το επίμαχο έτος 2009 με το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«1. Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙ».

11. Το μνημονευόμενο παράρτημα ΙΙ, με τίτλο «Ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα και παρατίθενται στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια'», παραθέτει, μεταξύ άλλων, τη «δημιουργία και [τη] φιλοξενία ιστοσελίδων, [την] εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού», καθώς και την «παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και [τη] διάθεση βάσεων δεδομένων».

12. Το άρθρο 196 της οδηγίας ρύθμιζε, για το επίμαχο έτος 2009, τη μετάθεση της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής, προκειμένου περί υπηρεσιών που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο στο εξωτερικό, ως εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο λήπτη προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 56 ή από το λήπτη που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο φόρος, προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από τα άρθρα 44, 47, 50, 53, 54 και 55, εφόσον οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος.»

13. Αντιθέτως, για το επίμαχο έτος 2011, το άρθρο 44 της οδηγίας ορίζει τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο ως εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

14. Συναφώς, για το επίμαχο έτος 2011, το άρθρο 196 της οδηγίας (μετάθεση της φορολογικής οφειλής στον λήπτη της παροχής) προβλέπει ότι:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.»

2. Ο κανονισμός 904/2010

15. Περαιτέρω, η διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας ρυθμίζεται από τον κανονισμό (ΕΕ) 904/2010[7].

16. Η αιτιολογική σκέψη 7 του κανονισμού 904/2010 έχει ως εξής:

«Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται μεν με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος.»

17. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού 904/2010 ορίζει τα εξής:

«Ο παρών κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής.

Για το σκοπό αυτό, καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, ιδίως επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και να καταπολεμούν την απάτη στον τομέα του ΦΠΑ. Στον παρόντα κανονισμό καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι κανόνες και οι διαδικασίες που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συλλέγουν και να ανταλλάσσουν ηλεκτρονικώς τις εν λόγω πληροφορίες.»

Β. Το ουγγρικό δίκαιο

18. Η οδηγία περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη με τον Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμο CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας).

[7] Κανονισμός του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ 1).

III. Η κύρια δίκη

A. Το υπόβαθρο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

19. Αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως αποτελούν οι αποκλίνουσες αποφάσεις των πορτογαλικών και ουγγρικών φορολογικών αρχών σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών υποστήριξης σε θέματα τεχνολογίας πληροφοριών από ουγγρική επιχείρηση (DuoDecad Kft., στο εξής: προσφεύγουσα) προς πορτογαλική επιχείρηση (Lalib Gestao e Investimentos LDA, στο εξής: Lalib).

20. Σε τελική ανάλυση, οι εν λόγω αποκλίνουσες αποφάσεις αποτελούν συνέχεια μιας – προφανώς μη εισέτι επιλυθείσας– διαφωνίας σχετικά με την από φορολογικής απόψεως αναγνώριση παραχωρήσεως αδειών από άλλη ουγγρική επιχείρηση, τη WebMindLicenses (στο εξής: WML), στην ίδια πορτογαλική επιχείρηση (Lalib). Στην περίπτωση αυτή επρόκειτο περί συμβάσεως παραχωρήσεως αδείας με αντικείμενο τη μίσθωση τεχνογνωσίας που κατέστησε δυνατή την εκμετάλλευση διαδικτυακού τόπου μέσω του οποίου παρέχονταν διαδραστικές οπτικοακουστικές υπηρεσίες. Η διαφωνία αυτή αποτέλεσε προ ετών αντικείμενο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως υποβληθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου [8].

21. Στη διαδικασία εκείνη, το ουγγρικό δικαστήριο ζητούσε, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η σύμβαση παραχωρήσεως αδείας μεταξύ της WML και της Lalib έπρεπε να θεωρηθεί καταχρηστική και να προσδιορίσει τα προς τούτο κρίσιμα κριτήρια. Περαιτέρω, ζητήθηκε από το Δικαστήριο να κρίνει αν ο κανονισμός 904/2010 έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή κράτους μέλους που εξετάζει κατά πόσον ο ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών που έχουν ήδη επιβαρυνθεί με ΦΠΑ εντός άλλων κρατών μελών είναι απαιτητός και στο οικείο κράτος μέλος υποχρεούται να υποβάλει αίτημα συνεργασίας στις φορολογικές αρχές αυτών των άλλων κρατών μελών.

22. Επ' αυτού το Δικαστήριο απάντησε, μεταξύ άλλων, 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 καθαρά τεχνητή μεθόδευση που συγκάλυπτε το γεγονός ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν παρέχονταν στην πραγματικότητα από τη δικαιοδόχο εταιρία, αλλά από τη δικαιοπάροχο εταιρία. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει, ιδίως, το αν ο ορισμός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεως της δικαιοδόχου εταιρίας ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα ή αν η εταιρία αυτή, στο πλαίσιο της ασκήσεως της σχετικής οικονομικής δραστηριότητας, είχε την κατάλληλη οργανωτική δομή όσον αφορά την ύπαρξη εγκαταστάσεων, προσωπικού και τεχνικών μέσων, ή ακόμη αν η εν λόγω εταιρία ασκούσε την οικονομική αυτή δραστηριότητα στο όνομά της και για δικό της λογαριασμό, ιδία ευθύνη και ιδίω κινδύνω. Περαιτέρω, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι πρέπει να υποβάλλεται αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές του άλλου κράτους μέλους, όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμη και αναγκαίο, για να προσδιορισθεί αν ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους.

23. Εν τω μεταξύ οι πληροφορίες αυτές παρασχέθηκαν από τις πορτογαλικές αρχές στο πλαίσιο της δικαστικής διαδικασίας μεταξύ της WML και της ουγγρικής φορολογικής αρχής. Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι αρχές θεώρησαν δεδομένο ότι η πορτογαλική εταιρία ήταν πράγματι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία. Προφανώς, όμως, η ουγγρική φορολογική αρχή

[8] Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

εξακολουθεί να έχει την πεποίθηση ότι η σύμβαση που συνήφθη μεταξύ της WML και της πορτογαλικής εταιρίας ήταν καταχρηστικού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, θεώρησε ότι η εκμετάλλευση του διαδικτυακού τόπου ανήκε αποκλειστικά στην WML και ότι τις συναφείς πράξεις πραγματοποιούσε η WML από την Ουγγαρία. Κατά «λογική συνέπεια», οι υπηρεσίες υποστήριξης συστημάτων πληροφορικής που συνδέονταν με τη λειτουργία της ιστοσελίδας δεν παρέχονταν προς την πορτογαλική εταιρία, αλλά μόνον προς την WML στην Ουγγαρία.

Β. Η διαφορά της κύριας δίκης

24. Η προσφεύγουσα είναι εταιρία που παρέχει υπηρεσίες υποστήριξης συστημάτων πληροφορικής σε διαχειριστές ιστοσελίδων. Συστάθηκε στις 8 Οκτωβρίου 2007. Προφανώς υφίσταται κάποια σχέση με την WML, η οποία όμως δεν γίνεται επαρκώς σαφής από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Όπως προκύπτει από το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε από το αιτούν δικαστήριο, ο ιδιοκτήτης της WML είναι επίσης διαχειριστής και/ή ιδιοκτήτης της προσφεύγουσας.

25. Η προσφεύγουσα εταιρία προσέλαβε επαγγελματίες με πολυετή πείρα και, χάρη στην εδραία τεχνική βάση της, θεωρείται ηγέτις στην αγορά της μετάδοσης περιεχομένου πολυμέσων μέσω του διαδικτύου. Κύριος πελάτης της ήταν η πορτογαλική εταιρία Lalib, 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.

26. Η πορτογαλική εταιρία 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.

27. Η ουγγρική αρχή φόρων και τελωνείων διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας. 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, με απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2020, διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας ύψους 458 438 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF) (περίπου 1,25 εκατομμυρίων ευρώ) και επέβαλε επιπλέον στην προσφεύγουσα φορολογικό πρόστιμο ύψους 343 823 000 HUF (περίπου 1 εκατομμυρίου ευρώ) και τόκους υπερημερίας ύψους 129 263 000 HUF (περίπου 350 000 ευρώ). Κατά της ανωτέρω αποφάσεως η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή που απορρίφθηκε με απόφαση της 6ης Απριλίου 2020.

28. Οι αποφάσεις της καθής φορολογικής αρχής βασίστηκαν στη διαπίστωσή της ότι ο πραγματικός λήπτης των υπηρεσιών που παρείχε η προσφεύγουσα στη Lalib δεν ήταν η Lalib, αλλά η WML. Στο πλαίσιο νέου ελέγχου που διενεργήθηκε στην WML, διαπιστώθηκε ότι οι υπηρεσίες μέσω της ιστοσελίδας δεν παρέχονταν από τη Lalib από την Πορτογαλία, αλλά από την WML στην Ουγγαρία. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι η επίμαχη σύμβαση παραχωρήσεως αδείας μεταξύ της Lalib και της WML είναι εικονική.

29. Κατ' αυτής της αποφάσεως η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή. Διατείνεται ότι, όπως και άλλες συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, παρείχε τις υπηρεσίες υποστήριξης απευθείας στη Lalib και όχι στην WML. Όσον αφορά τις συμβάσεις που συνήψε με τη Lalib, ούτε η WML ούτε ο πλειοψηφών μέτοχος της WML μετείχαν σε αυτές. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας κατά της WML, η γενική διεύθυνση φόρων για φορολογουμένους μεγάλης περιουσίας της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων της Ουγγαρίας ζήτησε από την πορτογαλική αρχή να αποσαφηνίσει τα πραγματικά περιστατικά. Απαντώντας στο διεθνές αυτό

αίτημα, 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.

30. Δεδομένου ότι, παρά την ήδη διεξαχθείσα προδικαστική διαδικασία, η πορτογαλική και η ουγγρική φορολογική αρχή εκτιμούν υπό διαφορετικό πρίσμα τον τόπο των πράξεων που διενεργούνταν μέσω της ιστοσελίδας (από τη Lalib ή την WML), γεγονός που θα μπορούσε να ασκεί επιρροή στον τόπο παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας, το επιληφθέν της προσφυγής εθνικό δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαία η εκ νέου υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

31. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Περιφέρειας Βουδαπέστης-Πρωτευούσης, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο 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 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 εξυπηρέτησης 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 δια 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,

λαμβανομένου επίσης υπόψη ότι: i) 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 εξυπηρέτησης 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 έναντι 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, λαμβανομένου 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;»

32. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η προσφεύγουσα, η Πορτογαλική Δημοκρατία, η Ουγγαρία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας κατά το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας παρέλκει.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

33. Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα μπορούν να γίνουν κατανοητά μόνον υπό το πρίσμα του αντικειμένου της κύριας διαδικασίας. Στην παρούσα διαδικασία η προσφεύγουσα και η ουγγρική φορολογική αρχή διαφωνούν σχετικά με τον τόπο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες πληροφορικής από την προσφεύγουσα στη Lalib.

34. Τόπος παροχής προκειμένου περί υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα *σε άλλον υποκείμενο στον φόρο*, τόσο σύμφωνα με το προγενέστερο δίκαιο (άρθρο 43, σε συνδυασμό με το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε το 2009) όσο και σύμφωνα με τις νέες διατάξεις (άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε το 2011) είναι ο τόπος όπου ο λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Αν λήπτης των υπηρεσιών ήταν η Lalib, ο τόπος αυτός θα ήταν η Πορτογαλία, η οποία ορθώς θα επέβαλλε τον

ΦΠΑ. Αν, αντιθέτως, πραγματικός λήπτης των υπηρεσιών ήταν εταιρία στην Ουγγαρία (δηλαδή η WML), τόπος παροχής των υπηρεσιών πληροφορικής θα ήταν η Ουγγαρία, η οποία ορθώς θα επέβαλλε τον ΦΠΑ στην περίπτωση αυτή.

35. Μια προσεκτικότερη εξέταση καταδεικνύει ότι ο τόπος στον οποίο παρέχει τις υπηρεσίες της η προσφεύγουσα δεν έχει σημασία για την ίδια σε περίπτωση που αμφότεροι οι υπό εξέταση λήπτες των υπηρεσιών είναι εταιρίες με δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, οι οποίες καταβάλλουν το συμφωνημένο τίμημα πλέον του αντιστοιχούντος ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή ουδεμία επιρροή ασκεί το γεγονός ότι στην Ουγγαρία και την Πορτογαλία ισχύουν διαφορετικοί συντελεστές. Εντούτοις, δεν είναι άνευ σημασίας για την προσφεύγουσα το αν η πράξη φορολογείται άπαξ, *είτε* στην Ουγγαρία *είτε* στην Πορτογαλία, ή εις διπλούν, δηλαδή *και* στην Ουγγαρία *και* στην Πορτογαλία, καθόσον η αμοιβή που συμφωνήθηκε με τον λήπτη των υπηρεσιών εισπράττεται επίσης μόνο μία φορά.

36. Στο πλαίσιο αυτό, αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, προκειμένου να καθορισθεί με βάση το δίκαιο της Ένωσης ο ορθός τόπος των παρεχόμενων από την προσφεύγουσα υπηρεσιών στη συγκεκριμένη υπόθεση. Δεδομένου δε ότι ο τόπος αυτός εξαρτάται από την έδρα του λήπτη των υπηρεσιών, το βασικό ζήτημα που απασχολεί το αιτούν δικαστήριο είναι ο προσήκων, από απόψεως δικαίου της Ένωσης, καθορισμός του «ορθού» λήπτη της παροχής στην υπό κρίση (διασυνοριακή) υπόθεση, στην οποία εμπλέκεται και δεύτερη φορολογική αρχή που υποστηρίζει διαφορετική άποψη από την πρώτη («αντικρουόμενες εκτιμήσεις»).

37. Δεδομένου, επίσης, ότι η αμφιβολία σχετικά με τον προσδιορισμό του ορθού λήπτη των υπηρεσιών απορρέει από τον επίμαχο «καταχρηστικό χαρακτήρα» της παραχωρήσεως αδείας από την WML στη Lalib, το αιτούν δικαστήριο θέτει παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν ο (ενδεχόμενος) καταχρηστικός χαρακτήρας της παραχωρήσεως μπορεί να ασκεί επιρροή στον τόπο της παροχής τρίτου.

38. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να περιορίσει σημαντικά το εύρος αμφοτέρων των ερωτημάτων και να τα αναδιατυπώσει, προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση.

39. Τούτο δε διότι, κατ' ουσίαν, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν τα άρθρα 2, 24, 28 και τα άρθρα 43 επ., υπό το πρίσμα του άρθρου 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κάθε φορά, έχουν την έννοια ότι, υπό τις περιστάσεις που συντρέχουν εν προκειμένω, ο συμβαλλόμενος κατά την έννοια του αστικού δικαίου, ο οποίος κατέβαλε την αντιπαροχή (εν προκειμένω η Lalib), αποτελεί τον λήπτη των υπηρεσιών βάσει του οποίου καθορίζεται ο τόπος παροχής. Ή μήπως η ενδεχόμενη ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής μεταξύ του αντισυμβαλλομένου και τρίτου (εν προκειμένω της WML), έχει ως αποτέλεσμα ο τρίτος να θεωρείται λήπτης των υπηρεσιών και ο τόπος παροχής τους να καθορίζεται βάσει αυτού του τελευταίου;

40. Το ιδιόμορφο πλαίσιο της υποθέσεως, όπως περιγράφηκε ανωτέρω, παρέχει επίσης στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να προσδιορίσει επακριβώς κατά πόσον η αρχή της ουδετερότητας της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπό το πρίσμα και του κανονισμού 904/2010, απαιτεί επί υποθέσεων που παρουσιάζουν διασυνοριακό ενδιαφέρον να υπάρχει ένας μοναδικός τόπος παροχής των υπηρεσιών, ή αν υπάρχει το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο, υπό ορισμένες περιστάσεις, να διατρέχει τον κίνδυνο εκδόσεως αποκλινουσών μεταξύ τους αποφάσεων από τις εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές και, κατά συνέπεια, τον κίνδυνο διπλής επιβολής ΦΠΑ.

41. Προκειμένου να απαντηθούν τα ερωτήματα, όπως αναδιατυπώθηκαν, πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινισθεί με βάση ποια κριτήρια καθορίζεται ο λήπτης των υπηρεσιών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ (συναφώς υπό Β). Στη συνέχεια, θα εξετασθεί αν η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής μεταξύ του λήπτη των υπηρεσιών και τρίτου μπορεί να ασκεί επιρροή στον τόπο παροχής των υπηρεσιών από τον πάροχό τους (συναφώς υπό Γ). Τέλος, θα αναλυθεί το ζήτημα των αντιφατικών αποφάσεων των φορολογικών αρχών διαφορετικών κρατών μελών στο πλαίσιο του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ (συναφώς υπό Δ).

Β. Επί του προσδιορισμού του λήπτη των υπηρεσιών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ

42. Ο προσδιορισμός του «ορθού» λήπτη των υπηρεσιών γίνεται βάσει των γενικών αρχών. Διαφορετικό είναι το ζήτημα υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής. Ο προσδιορισμός του ορθού λήπτη των υπηρεσιών προκύπτει από την ερμηνεία της οδηγίας περί ΦΠΑ και, εν προκειμένω, ασκεί επιρροή στον τόπο παροχής των υπηρεσιών. Αντιθέτως, η διαπίστωση περί υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής αφορά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Έχει δε ως αποτέλεσμα ότι οι οικείες πράξεις πρέπει να ορισθούν εκ νέου, ώστε να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν μεσολαβήσει οι εν λόγω πράξεις[9].

43. Εντούτοις, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει μόνον ότι η ουγγρική φορολογική αρχή θεώρησε ότι ο τρόπος οργανώσεως της συμβάσεως που επέλεξαν η WML και η Lalib αποτελεί καταχρηστική πρακτική, καθόσον, λόγω της δομής της συμβάσεως, οι υπηρεσίες παρέχονται στους χρήστες της ιστοσελίδας από την Πορτογαλία με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ σε σχέση με τον συντελεστή ΦΠΑ που επιβάλλεται στους χρήστες που βρίσκονται στην Ουγγαρία. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της συναφώς ασκηθείσας ποινικής διώξεως δεν έχει απαγγελθεί μέχρι τούδε κατηγορία για φοροδιαφυγή.

44. Αντιθέτως, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου οι συμβατικές σχέσεις μεταξύ της προσφεύγουσας και της Lalib συνιστούν καταχρηστική πρακτική. Τούτο είναι άλλωστε εύλογο, δεδομένου ότι ουδεμία επιρροή ασκεί το ύψος του συντελεστή ΦΠΑ που επιβάλλεται μεταξύ επιχειρήσεων με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου. Τόσο η Lalib όσο και η WML είχαν τη δυνατότητα να εκμηδενίσουν την επιβάρυνση του ΦΠΑ μέσω της εκπτώσεως του φόρου. Υπό το πρίσμα αυτό, από τη δικογραφία δεν προκύπτει το φορολογικό πλεονέκτημα που ενδεχομένως θα είχε η προσφεύγουσα, αν παρείχε τις υπηρεσίες υποστήριξης συστημάτων πληροφορικής σε πορτογαλική αντί σε ουγγρική εταιρία. Η Πορτογαλία ορθώς επισημαίνει το ζήτημα αυτό.

45. Επομένως, όπως επίσης εύστοχα παρατηρεί η Πορτογαλία, το ζήτημα που τίθεται αφορά πρωτίστως τον τρόπο με τον οποίον πρέπει να προσδιορίζεται ο πάροχος υπηρεσιών (εν προκειμένω των υπηρεσιών πληροφορικής που παρέχονται από την προσφεύγουσα) με βάση τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ για τον τόπο εκπληρώσεως της παροχής.

46. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σκοπός των διατάξεων που καθορίζουν τον τόπο φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών είναι η αποφυγή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη

[9] Αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 46), της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 52), και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 98).

φορολογήσεως εσόδων (ως «έσοδα» νοούνται οι πράξεις) [10]. Τούτο δε υπό την προϋπόθεση ότι δεν μπορεί να υπάρξει παρά μόνον ένας λήπτης των φορολογητέων υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47. Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, πρόκειται περί φορολογητέας παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνον εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές. Στο πλαίσιο αυτό, η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Αυτό συμβαίνει όταν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της ληφθείσας αντιπαροχής [11].

48. Μεταξύ δύο συμβαλλομένων που έχουν συμφωνήσει την παροχή και αμοιβή υπηρεσιών, υφίσταται συνήθως έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές. Σύμφωνα με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, στην υπό κρίση υπόθεση τέτοιου είδους σχέση υφίστατο μόνο μεταξύ της προσφεύγουσας και της Lalib. Αντιθέτως, στη σύμβαση που συνήφθη για την παροχή των υπηρεσιών υποστήριξης συστημάτων πληροφορικής η WML δεν συμμετείχε ούτε κατέβαλλε την αμοιβή. Συνεπώς, ο συμβληθείς κατά την έννοια του αστικού δικαίου, που εν προκειμένου είναι η Lalib, είναι ο λήπτης των υπηρεσιών βάσει του οποίου καθορίζεται ο τόπος της παροχής.

49. Η ερμηνεία αυτή, ήτοι ότι ο λήπτης των υπηρεσιών είναι κατ' αρχήν ο αντισυμβαλλόμενος του παρέχοντος και υπόχρεος σε αντιπαροχή, επιρρωννύεται και από τη ρύθμιση του άρθρου 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ η οποία συμπληρώνει τις διατάξεις περί καθορισμού του τόπου της παροχής.

50. Τούτο δε διότι το άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει την αντιστροφή της επιβαρύνσεως από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες (εν προκειμένω την προσφεύγουσα) στη λήπτρια επιχείρηση (εν προκειμένω στη Lalib), οσάκις οι υπηρεσίες παρέχονται από επιχείρηση μη εγκατεστημένη στο εσωτερικό του κράτους μέλους του λήπτη. Όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σκοπός της εν λόγω διατάξεως είναι η απλούστευση της διαδικασίας εισπράξεως των φόρων και η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της φορολογήσεως [12]. Λόγο για τη θέσπιση της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του άρθρου 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτέλεσε το γεγονός ότι το κράτος μέλος του τόπου προορισμού θα αντιμετώπιζε δυσχέρειες στην είσπραξη φόρων από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή. Επιπλέον, η αντιστροφή της επιβαρύνσεως έχει ως σκοπό να απαλλάξει τον παρέχοντα τις υπηρεσίες από την υποχρέωση καταχωρίσεως και δηλώσεως σε άλλα κράτη μέλη [13].

51. Η αντιστροφή της επιβαρύνσεως μετατρέπει τον έμμεσο φόρο καταναλώσεως σε άμεσο ο οποίος επιβαρύνει εμμέσως τον λήπτη των υπηρεσιών. Τοιαύτη, όμως, μεταβολή στο πρόσωπο του υποκειμένου σε φόρο προϋποθέτει να μπορεί ο λήπτης των υπηρεσιών, ο οποίος πλέον εκτός

[10] Αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 42), και της 26ης Ιανουαρίου 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 42).

[11] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 31). Πρβλ., υπό το αυτό πρίσμα, αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39), και της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψεις 21 και 22).

[12] Στο ίδιο πνεύμα και οι αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 24), και της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψη 28), οι οποίες αναφέρονται αντίστοιχα στο άρθρο 199 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

[13] Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, σκέψη 33), που αφορούσε το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ΕΚ.

από την αμοιβή οφείλει και τον ΦΠΑ, να λαμβάνει υπόψη την εν λόγω φορολογική επιβάρυνση προτού καταλήξει σε συμφωνία για την αμοιβή ή/και το αργότερο κατά την καταβολή της. Αυτό, κατ' αρχήν, είναι δυνατό μόνο για τον συμβαλλόμενο που οφείλει την αντιπαροχή βάσει της μνημονευθείσας έννομης σχέσεως.

52. Εν κατακλείδι, από την ερμηνεία των διατάξεων για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών υπό το πρίσμα του άρθρου 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, κατ' αρχήν, λήπτης των υπηρεσιών, από τον οποίο εξαρτάται ο τόπος της παροχής, είναι ο αντισυμβαλλόμενος της παρέχουσας υπηρεσίες επιχειρήσεως.

Γ. Η επιρροή που ασκεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής μεταξύ του πραγματικού λήπτη των υπηρεσιών και τρίτου

53. Επομένως, δεν αμφισβητείται ότι, κατ' αρχήν, ο συμβαλλόμενος υπό την έννοια του αστικού δικαίου, ο οποίος οφείλει την αντιπαροχή, είναι ο λήπτης των υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Απομένει να εξετασθεί η πιθανή απόκλιση λόγω ενδεχόμενης καταχρηστικής πρακτικής μεταξύ του λήπτη των υπηρεσιών και τρίτου (δηλαδή στην υπό κρίση περίπτωση μεταξύ της Lalib και της WML).

1. Επί της εκτιμήσεως των ουγγρικών φορολογικών αρχών

54. Συντάσσομαι με την αρνητική άποψη της Πορτογαλίας. Η αντίθετη άποψη, η οποία υποστηρίχθηκε από τις ουγγρικές φορολογικές αρχές, δεν συνάδει με τις θεμελιώδεις αρχές επί των οποίων ερείδεται η οδηγία περί ΦΠΑ. Η Πορτογαλία θεωρεί δεδομένο ότι από την καταχρηστική πρακτική μεταξύ της WML και της Lalib συνάγεται ότι η WML εκμεταλλεύεται την ιστοσελίδα από την Ουγγαρία και ότι, επομένως, οι υπηρεσίες υποστήριξης πληροφοριακών συστημάτων μπορούσαν να έχουν παρασχεθεί μόνο στην WML στην Ουγγαρία. Εντούτοις, και παρά την αντίθετη άποψη της Επιτροπής, ο προσδιορισμός του «ορθού» λήπτη των υπηρεσιών της προσφεύγουσας δεν έχει άμεση σχέση με το αν η σύμβαση παραχωρήσεως αδείας που συνήφθη μεταξύ της WML και της Lalib χαρακτηρισθεί καταχρηστική.

55. Τούτο δε διότι, βάσει του σκεπτικού αυτού, δεν θα έπρεπε να φορολογούνται στην Ουγγαρία μόνον οι υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα, αλλά το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχονταν στην υφιστάμενη πορτογαλική επιχείρηση Lalib (αν η απάντηση των πορτογαλικών αρχών στο αίτημα παροχής πληροφοριών που υποβλήθηκε από την Ουγγαρία αποδόθηκε ορθά) σε συνάρτηση με την εκμετάλλευση της ιστοσελίδας· αυτό θα αφορούσε και τις υπηρεσίες που παρέχονταν από άλλους Πορτογάλους παρόχους υπηρεσιών. Εν πάση περιπτώσει, το ότι η ουγγρική φορολογική αρχή, σε αντίθεση με την αντίστοιχη αρχή της Πορτογαλίας, εκτιμά ότι η Lalib είτε δεν υφίσταται είτε εξομοιώνεται με την WML δεν αποτελεί επαρκές έρεισμα προς τούτο.

2. Συνεκτίμηση της ουδετερότητας της νομοθεσίας περί ΦΠΑ

56. Η οδηγία περί ΦΠΑ είναι, κατά βάση, αξιολογικά ουδέτερη [14]. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική φύση της *οικείας πράξεως* [15]. Αυτό ισχύει ιδίως για την ερμηνεία των διατάξεων που καθορίζουν τον τόπο της παροχής υπηρεσιών σκοπός των οποίων είναι, κατά την εύστοχη διατύπωση του Δικαστηρίου, η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (ακριβέστερα πράξεων) [16]. Οι εν λόγω διατάξεις συμβάλλουν στην κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

57. Συνεπώς, αν ο πελάτης πλυντηρίου αυτοκινήτων, ως λήπτης υπηρεσίας, είναι και ιδιοκτήτης του οχήματος, το έχει μισθώσει νομίμως ή το έχει κλέψει, είναι άνευ σημασίας για το ποιος είναι ο λήπτης των υπηρεσιών και το πού είναι ο τόπος παροχής αυτών. Ακόμη και ο κλέπτης που ανέθεσε και πλήρωσε τον καθαρισμό του κλαπέντος οχήματος είναι και παραμένει λήπτης των υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, ο τόπος παροχής αυτών καθορίζεται με βάση το πρόσωπό του (για παράδειγμα, αν είναι ή όχι υποκείμενος στον φόρο, βλ., αφενός, άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ και, αφετέρου, άρθρο 45).

3. Συνεκτίμηση της οπτικής του παρόχου υπηρεσιών

58. Το προπαρατεθέν σκεπτικό των ουγγρικών φορολογικών αρχών παραβλέπει, επιπλέον, την τεχνική της έμμεσης φορολογήσεως που ακολουθεί ο ΦΠΑ. Τούτο διότι η «αρχή του αναιτιώδους» (Abstraktionsprinzip), η οποία αναλύθηκε στο παράδειγμα του κλαπέντος οχήματος, απορρέει από το ότι κατά την είσπραξη του φόρου ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας ενεργεί ως προέκταση του κράτους («φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους» [17]). Δεδομένου δε ότι δεν ενεργεί εκουσίως, αλλά κατ' επιταγήν του νόμου, θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν και ως «επιστρατευμένοι βοηθοί εκπληρώσεως του κράτους» [18].

59. Ωστόσο, οι εν λόγω «βοηθοί εκπληρώσεως» του κράτους πρέπει να γνωρίζουν πού βρίσκεται ο τόπος παραδόσεως των αγαθών ή παροχής της υπηρεσίας, προκειμένου να εφαρμόζουν τον ορθό φορολογικό συντελεστή και να εισπράττουν τον προσήκοντα φόρο. Αν ο τόπος παροχής μιας υπηρεσίας εξαρτάται από την ιδιότητα του λήπτη αυτής (για παράδειγμα από αν είναι υποκείμενος στον φόρο), ο πάροχος υπηρεσιών πρέπει να είναι σε θέση να προσδιορίσει την ιδιότητα αυτή αυτόνομα.

60. Τον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος υποχρεούται σε καταβολή της αντιπαροχής (του τιμήματος) δυνάμει συμβατικών συμφωνιών, μπορεί να τον ταυτοποιήσει και να τον προσδιορίσει ο ίδιος. Αντιθέτως, ο πάροχος υπηρεσιών δεν έχει, κατ' αρχήν, καμία επιρροή ή γνώση των περιστάσεων

[14] Απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 50 – η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών), της 29ης Ιουνίου 2000, Salumets κ.λπ. (C-455/98, EU:C:2000:352, σκέψη 19), και της 29ης Ιουνίου 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334, σκέψεις 14 και 21). Για τις εξαιρέσεις, βλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), και της 5ης Ιουλίου 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, σκέψη 20).

[15] Αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 36), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 39), της 9ης Οκτωβρίου 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, σκέψη 33), και της 6ης Απριλίου 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, σκέψη 24).

[16] Αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 42), και της 26ης Ιανουαρίου 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 42).

[17] Πρβλ., συναφώς, αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

[18] Πρβλ. Stadie, H., *Umsatzsteuerrecht*, 2005, σημείο 1.18.

που αφορούν αποκλειστικά τη σχέση του λήπτη των υπηρεσιών με τρίτους. Ως εκ τούτου, τα χαρακτηριστικά αυτά πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρούνται αλυσιτελή για τον καθορισμό του τόπου παραδόσεως των αγαθών ή παροχής της υπηρεσίας του. Η ταυτότητα του πραγματικού ιδιοκτήτη των οχημάτων που πρέπει να πλυθούν ορθώς δεν ενδιαφέρει τον υποκείμενο στον φόρο κατά την παροχή των υπηρεσιών του. Λήπτης των υπηρεσιών είναι ο αντισυμβαλλόμενός του και ο τόπος παροχής τους παραμένει πάντοτε ο ίδιος, ανεξαρτήτως του αν το όχημα έχει μισθωθεί, αγορασθεί ή κλαπεί.

4. Συνεκτίμηση των διατάξεων περί συμβάσεως εντολής

61. Επιπροσθέτως, όπως διευκρινίζεται στο άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο λήπτης των υπηρεσιών μπορεί να ενεργεί μεν ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό τρίτου. Συνεπώς, το γεγονός ότι εν τέλει την παροχή χρησιμοποιεί στην πραγματικότητα οποιοσδήποτε άλλος πλην του αντισυμβαλλομένου, δεν ασκεί επιρροή βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Ο λήπτης της υπηρεσίας μπορεί να μην είναι καν ιδιοκτήτης, αλλά να ενεργεί ιδίω ονόματι για λογαριασμό τρίτου (για παράδειγμα, του ιδιοκτήτη).

62. Ως εκ τούτου, σημαντικό είναι ότι, δυνάμει της βασικής έννομης σχέσεως, υπόχρεη σε καταβολή της αντιπαροχής για τις υπηρεσίες υποστήριξης συστημάτων πληροφορικής που παρέχονται από την προσφεύγουσα είναι η Lalib. Επομένως, το αν η Lalib αποδέχθηκε τις υπηρεσίες ιδίω ονόματι και για δικό της λογαριασμό ή ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό της WML, είναι κατ' αρχήν ήσσονος σημασίας για την ιδιότητα της Lalib ως λήπτριας των υπηρεσιών. Συνεπώς, τόπος παροχής των υπηρεσιών πληροφορικής από την προσφεύγουσα στη Lalib είναι η Πορτογαλία και τούτο πρέπει να εκτιμηθεί ανεξάρτητα από την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής μεταξύ της WML και της Lalib.

5. Πιθανή εξαίρεση: καταχρηστικού χαρακτήρα μεθοδεύσεις από όλους τους εμπλεκομένους

63. Ενδεχομένως το ζήτημα να τύγχανε διαφορετικής αντιμετώπισης αν η συνολική νομική κατασκευή που αφορούσε τις σχέσεις μεταξύ της Lalib, της WML και της προσφεύγουσας μπορούσε να εκληφθεί ως ενιαία, γενικότερη μεθόδευση καταχρηστικού χαρακτήρα. Αυτό θα επέτρεπε τον εκ νέου χαρακτηρισμό των επίμαχων πράξεων, ώστε να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν μεσολαβήσει οι εν λόγω πράξεις. Εντούτοις, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτουν τέτοιου είδους καταχρηστικού χαρακτήρα μεθοδεύσεις.

64. Προς τούτο υφίστανται σοβαρές αμφιβολίες λαμβανομένου υπόψη ότι όλα συνηγορούν υπέρ της απόψεως ότι η Lalib όντως υφίσταται, εδρεύει στην Πορτογαλία, έχει εξοφλήσει τα τιμολόγια της προσφεύγουσας και ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν φαίνεται να αποκόμισε φορολογικό πλεονέκτημα σε σχέση με τις υπηρεσίες υποστήριξης πληροφοριακών συστημάτων. Ακόμη και η Επιτροπή φαίνεται να δέχεται ότι τους τελικούς καταναλωτές εξυπηρετεί μέσω της ιστοσελίδας μόνον η Lalib. Η τελική εκτίμηση όμως απόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο.

6. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

65. Λήπτης των υπηρεσιών πληροφορικής που παρέχονται από την προσφεύγουσα είναι ο αντισυμβαλλόμενος αυτής (Lalib). Τυχόν καταχρηστική πρακτική μεταξύ της WML και της Lalib δεν ασκεί καμία επιρροή. Εντούτοις, αυτό ισχύει μόνο σε περίπτωση που η συναφθείσα σύμβαση

μεταξύ της προσφεύγουσας και της Lalib δεν χαρακτηρίζεται, αυτή καθεαυτήν, ως μέρος καταχρηστικής πρακτικής. Ωστόσο, αφενός, δεν προσκομίσθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου τέτοιες ενδείξεις και, αφετέρου, η εκτίμηση του ζητήματος αυτού απόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο.

Δ. Επικουρικώς: ποιας αντιμετωπίσεως πρέπει να τύχουν οι αντικρουόμενες διαπιστώσεις των φορολογικών αρχών διαφορετικών κρατών μελών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ

1. Παρουσίαση του προβλήματος

66. Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας έχει αποσαφηνισθεί με τις παρούσες προτάσεις. Εντούτοις, ο εγγενής στο σύστημα του ΦΠΑ *κίνδυνος της διπλής φορολογήσεως* εξακολουθεί να υφίσταται και στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Ο κίνδυνος αυτός είναι υπαρκτός αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η συνολική νομική κατασκευή που αφορά τις σχέσεις μεταξύ της Lalib, της WML και της προσφεύγουσας θα μπορούσε να εκληφθεί ως ενιαία μεθόδευση καταχρηστικού χαρακτήρα.

67. Στο πλαίσιο αυτό, καθώς η Ουγγαρία θα θεωρούσε ότι η υπηρεσία παρέχεται από την WML και ότι τόπος παροχής της είναι η Ουγγαρία, θα επέβαλλε τον ΦΠΑ στην Ουγγαρία. Αντιθέτως, η Πορτογαλία κατά πάσα πιθανότητα θα ενέμενε στην εκτίμησή της ότι τα πραγματικά περιστατικά δεν συνιστούν μεθοδεύσεις καταχρηστικού χαρακτήρα, οπότε λήπτρια των υπηρεσιών θα ήταν η Lalib και τόπος παροχής τους η Πορτογαλία. Αυτό θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση λόγω των αντικρουόμενων εκτιμήσεων.

68. Το πιθανό αυτό αποτέλεσμα έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας στη νομοθεσία περί ΦΠΑ. Τούτο δε διότι, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, η διπλή φορολόγηση της οικονομικής δραστηριότητας είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ [19]. Τα ανωτέρω επιρρωννύονται και από την προγενέστερη νομολογία που αναφέρεται στον κίνδυνο διπλής φορολογήσεως σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών ήδη υποκείμενων σε ΦΠΑ [20].

69. Ήδη από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτουν ορισμένες προσεγγίσεις σχετικά με το πώς θα μπορούσε να αποφευχθεί η εν λόγω διπλή φορολόγηση.

2. Ουδεμία δεσμευτική ισχύ της πρώτης χρονικά βεβαιώσεως φόρου

70. Το Δικαστήριο έχει ήδη ορθώς αποφανθεί ότι το κράτος μέλος που επιβάλλει πρώτο τον ΦΠΑ δεν δεσμεύει το άλλο κράτος μέλος ως προς την ορθή εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ [21]. Η εν λόγω αρχή της «εξυπηρέτησης κατά σειρά προτεραιότητας» θα προσέκρουε στο πνεύμα των διατάξεων περί του τόπου της παροχής, οι οποίες αποσκοπούν στον καταμερισμό και την κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών μελών.

[19] Αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 46), της 17ης Μαΐου 2001, Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 76), της 8ης Μαρτίου 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 46), και της 25ης Μαΐου 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, σκέψη 9).

[20] Απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, Schul Douane Expediteur (15/81, EU:C:1982:135, διατακτ. 2)· ομοίως και απόφαση της 6ης Ιουλίου 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, σκέψη 20).

[21] Απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 54), επιβεβαιώθηκε με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 53). Στο ίδιο πνεύμα, η απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, σκέψη 65).

71. Το κατά πόσον από τον κανονισμό 904/2010 προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κράτους μέλους υποχρεούται να υποβάλει αίτημα παροχής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών όταν ένα τέτοιο αίτημα είναι χρήσιμο, ή ακόμη και αναγκαίο, για να προσδιορισθεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός εντός του πρώτου κράτους μέλους [22], δεν απαιτείται να διευκρινισθεί εν προκειμένω.

72. Τούτο δε διότι, στην περίπτωση κατά την οποία τα δικαστήρια ορισμένου κράτους μέλους 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 η απόφασή τους υπόκειται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, να υποβάλουν στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως [23]. Σε αυτό το πνεύμα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τον καθορισμό του τόπου της παροχής.

3. Αποκλίνουσα ερμηνεία των διατάξεων περί του τόπου της παροχής

73. Στον βαθμό που η βασική διαφορά αφορά την ερμηνεία των διατάξεων περί καθορισμού του τόπου της παροχής, η λύση είναι απλή. Η διαφορά μπορεί και πρέπει να επιλυθεί με τη συνδρομή του Δικαστηρίου. Η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι δεσμευτική και για την έτερη φορολογική αρχή.

74. Εφόσον η τελευταία δεν έχει ακόμη σε αυτό το χρονικό σημείο λάβει οριστική απόφαση, με την ερμηνεία που θα δοθεί αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση. Αν, όμως, έχει ήδη εκδοθεί οριστική απόφαση η οποία, σε αντίθεση με την ερμηνεία του Δικαστηρίου, επιβάλλει διπλή φορολόγηση, η εν λόγω απόφαση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Αν αποδειχθεί –κατά περίπτωση ακόμη και μετά την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο– ότι ο ΦΠΑ έχει ήδη καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να οφείλεται, ο ενδιαφερόμενος έχει δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα για επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Επομένως, το οικείο κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης [24].

4. Αποκλίνουσα εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως

75. Αν, ωστόσο, η διαφορά δεν αφορά αποκλίνουσα ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, αλλά αποκλίνουσα εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών (για παράδειγμα, ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής), η λύση δεν βρίσκεται στα προπαρατεθέντα. Τούτο δε διότι η εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά απόκειται στα εθνικά δικαστήρια. Οι αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων δεν είναι δεσμευτικές για τις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών, με αποτέλεσμα να εξακολουθεί να υφίσταται ο κίνδυνος διπλής φορολογήσεως.

[22] Βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 59)· το αντίθετο προκύπτει από την απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 48).

[23] Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 51), της 5ης Ιουλίου 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, σκέψεις 64 και 66), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 59).

[24] Πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 52), και της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψεις 29 και 30 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

76. Η εν λόγω διπλή φορολόγηση είναι αντίθετη προς τους σκοπούς της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. σημείο 68 των παρουσών προτάσεων). Πράγματι, όσον αφορά τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα κρίνει ότι, *ελλείψει εναρμονίσεως* στο επίπεδο της Ένωσης, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν, προκειμένου, ιδίως, να εξαλείψουν τη διπλή φορολόγηση, το δικό τους φορολογικό σύστημα στα φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών [25]. Αυτό, όμως, αφορά τη διπλή φορολόγηση λόγω μη εναρμονίσεως της φορολογικής νομοθεσίας και, συνεπώς, απορρέει από την εναπομείνασα νομοθετική αρμοδιότητα των κρατών μελών. Το επιχείρημα αυτό είναι αλυσιτελές στο πλαίσιο της νομοθεσίας ΦΠΑ.

77. Επιπλέον, η διπλή φορολόγηση που ερείδεται στο δίκαιο της Ένωσης (εν προκειμένω στην οδηγία περί ΦΠΑ) θίγει τα θεμελιώδη δικαιώματα του υποκειμένου στον φόρο (βλ. άρθρα 15, 16 και 17 του Χάρτη) στο πλαίσιο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης [26]. Περαιτέρω, τυχόν διπλή επιβολή ΦΠΑ επί διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

78. Εν κατακλείδι, η κατά τα ανωτέρω αντιβαίνουσα στην εσωτερική αγορά διπλή φορολόγηση θα μπορούσε να αποφευχθεί μόνον αν το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της ιδιαίτερης αυτής καταστάσεως, ήτοι σε περίπτωση διπλής φορολογήσεως από δύο κράτη μέλη η οποία οφείλεται σε αντικρουόμενες εκτιμήσεις στο πλαίσιο της νομοθεσίας ΦΠΑ και αφορά διασυνοριακού ενδιαφέροντος υπόθεση, προέβαινε, κατ' εξαίρεση, το ίδιο σε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και, συνεπώς, εξέταζε κατά πόσον στην υπό κρίση υπόθεση υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος.

79. Ως μοναδική αρχή που μπορεί να εκδίδει δεσμευτικές αποφάσεις για τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη και κατ' αυτόν τον τρόπο να αποτρέπει αποτελεσματικά τη διπλή φορολόγηση, το Δικαστήριο έχει ήδη προβεί de facto σε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών σε παρόμοια περίπτωση. Για παράδειγμα, η υπόθεση Auto Lease Holland αφορούσε τη διαφορετική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών σε δύο κράτη μέλη, όπως ρητώς τόνισε το αιτούν δικαστήριο στη διαδικασία αυτή [27]. Εντούτοις, το Δικαστήριο απάντησε στο προδικαστικό ερώτημα και αποφάνθηκε ότι «το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν υφίσταται παράδοση καυσίμων από τον εκμισθωτή αυτοκινήτου με leasing στον μισθωτή του οχήματος, στην περίπτωση που ο μισθωτής ανεφοδιάζει με καύσιμα το μισθωμένο με leasing αυτοκίνητο σε πρατήρια υγρών καυσίμων, μολονότι ο ανεφοδιασμός με καύσιμα πραγματοποιείται στο όνομα και για λογαριασμό του οικείου εκμισθωτή» [28]. Η περίπτωση αυτή δεν ήταν τίποτα άλλο παρά εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο, όπως ζητήθηκε από το αιτούν δικαστήριο.

80. Ωστόσο, το Δικαστήριο θα μπορούσε να απαντά σε ανάλογα προδικαστικά ερωτήματα εφόσον, κατά κανόνα, έχουν προηγουμένως εξαντληθεί οι λοιπές δυνατότητες, προκειμένου τα ενδιαφερόμενα μέρη να λαμβάνουν υπόψη ότι η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών

[25] Αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47), της 8ης Δεκεμβρίου 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 39), και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, σκέψη 31).

[26] Ως γνωστόν, η προϋπόθεση αυτή, η οποία διαλαμβάνεται στο άρθρο 15, παράγραφος 1, του Χάρτη, ερμηνεύεται ευρέως από το Δικαστήριο –βλ., ενδεικτικώς, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 25 επ.).

[27] Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία), διάταξη της 22ας Φεβρουαρίου 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, σημεία 54 και 56.

[28] Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, σκέψη 37). Ομοίως και απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, σκέψη 49), η οποία αφορούσε τη διαφορετική αξιολόγηση της χορηγήσεως «πιστωτικών μονάδων» στα κράτη μέλη.

απόκειται κατ' αρχήν στο εθνικό δικαστήριο και ότι με τον κανονισμό 904/2010 παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών, ενώ με την επιτροπή ΦΠΑ (άρθρο 398 της οδηγίας περί ΦΠΑ) η δυνατότητα επιτεύξεως συμφωνίας.

VI. Πρόταση

81. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (πρωτοδικείο Περιφέρειας Βουδαπέστης-Πρωτευούσης, Ουγγαρία) ως εξής:

1) Ο κρίσιμος για τον καθορισμό του τόπου παροχής λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να προσδιορίζεται, με γνώμονα τον πάροχο των υπηρεσιών, δυνάμει της βασικής έννομης σχέσεως από την οποία προκύπτει το πρόσωπο που οφείλει το αντίτιμο της λαμβανόμενης υπηρεσίας. Η αιτίαση περί καταχρήσεως δικαιώματος, η οποία αφορά μόνον τον λήπτη της παροχής και τον τρίτο, δεν ασκεί επιρροή ως προς τον προσδιορισμό του λήπτη των υπηρεσιών και του τόπου παροχής αυτών.

2) Η αρχή της ουδετερότητας της οδηγίας περί ΦΠΑ και ο κανονισμός 904/2010, λαμβανομένου υπόψη του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων και Ελευθεριών, αντίκεινται στη διπλή επιβολή ΦΠΑ για την ίδια πράξη από περισσότερα κράτη μέλη. Αν η διπλή φορολόγηση απορρέει από διαφορετική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και τα κράτη μέλη δεν καταλήγουν σε αμοιβαία αποδεκτή λύση, ο εθνικός δικαστής μπορεί και οφείλει να τη ζητήσει από το Δικαστήριο.