Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERANEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 10 lutego 2022 r.[1]

Sprawa C-596/20

DuoDecad Kft.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego, Węgry)]

„Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Miejsce świadczenia usługi – Określenie usługobiorcy – Wpływ ewentualnej stanowiącej nadużycie konstrukcji między usługodawcą i osobą trzecią na miejsce świadczenia usług – Zasada neutralności – Unikanie podwójnego opodatkowania – Obowiązek współpracy administracji podatkowych państw członkowskich”

I. Wprowadzenie

1. Niniejsze postępowanie prejudycjalne ukazuje granice harmonizacji prawa w Unii. Nawet jeśli wszystkie państwa członkowskie prawidłowo wdrożyły leżącą u jego podstaw dyrektywę, jej zastosowanie do usługi transgranicznej prowadzi do różnych rezultatów. Zarówno Portugalia, jak i Węgry uważają, że miejsce świadczenia usług znajduje się na ich terytorium i domagają się VAT dla siebie. Dochodzi do rzeczywistego podwójnego opodatkowania jednej i tej samej transakcji pomimo pełnej harmonizacji prawa.

2. Jest to szczególnie problematyczne, ponieważ zgodnie z koncepcją dyrektywy VAT przedsiębiorstwa, których dotyczy VAT, wcale nie są rzeczywistymi podmiotami zobowiązanymi do zapłaty podatku, a jedynie – jak to sfomułował Trybunał[2] – inkasentami podatkowymi na rzecz państwa. W rzeczywistości VAT powinien być neutralny dla przedsiębiorstwa, które tylko ten podatek pobiera. Jest to możliwe jedynie wtedy, gdy podatek jest pobierany tylko raz. To z kolei oznacza, że miejsce świadczenia usług znajduje się tylko w jednym państwie członkowskim. Tak też zasadniczo stanowi dyrektywa VAT. Jednocześnie jednak należy wykluczyć możliwość podjęcia w obu państwach członkowskich ostatecznej decyzji, że rzeczone miejsce znajduje się zarówno w jednym, jak i w drugim państwie członkowskim. Innymi słowy: nie może być konfliktów kwalifikacyjnych.

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] Zobacz w tym względzie na przykład wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

3. Ponadto niniejsze postępowanie prejudycjalne nasuwa pytanie o określenie właściwego usługobiorcy w przypadku zarzucania jemu i osobie trzeciej nadużycia. Jest to ważne dla prawidłowego określenia miejsca świadczenia usług. Jeżeli ten zarzut jest słuszny, pojawia się bowiem pytanie, czy zarzut nadużycia prawa w stosunku między osobą trzecią a usługobiorcą może mieć wpływ na usługodawcę, tj. na miejsce świadczenia przez niego usługi.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa VAT

4. Ramy prawne określa dyrektywa VAT [3] w brzmieniu obowiązującym w odniesieniu do lat 2009 [4] i 2011 [5], których dotyczy spór.

5. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6. Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy brzmi:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

7. Artykuł 28 dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi".

8. Przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług zostały zmienione z mocą od dnia 1 stycznia 2010 r. [6], w związku z czym do obu spornych lat miały zastosowanie różne przepisy w tym zakresie.

9. W odniesieniu do 2009 roku, którego dotyczy spór, art. 43 dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu".

[3] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[4] W tym względzie w brzmieniu ostatnio zmienionym dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. (Dz.U. 2009, L 175, s. 12).

[5] W tym względzie w brzmieniu ostatnio zmienionym dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. 2010, L 326, s. 1).

[6] Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

10. To określenie miejsca zostało uzupełnione w odniesieniu do spornego 2009 roku przez art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, takie jak usługi, o których mowa w załączniku II".

11. Wspomniany załącznik II [„Przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)"] wymienia między innymi „[t]worzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdaln[ą] konserwacj[ę] oprogramowania i sprzętu" oraz „dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych".

12. Artykuł 196 dyrektywy regulował przeniesienie obowiązku podatkowego na usługobiorcę w przypadku usługi świadczonej przez podatnika mającego siedzibę za granicą, w odniesieniu do spornego 2009 roku, w następujący sposób:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest będący podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56, lub usługobiorca zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, a na rzecz którego wykonano usługi, o których mowa w art. 44, 47, 50, 53, 54 i 55, jeżeli usługi są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego".

13. W odniesieniu zaś do spornego 2011 roku art. 44 dyrektywy określa miejsce świadczenia usługi w przypadku usług świadczonych na rzecz podatnika w następujący sposób:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu".

14. Artykuł 196 dyrektywy (przeniesienie obowiązku podatkowego na usługobiorcę) w odniesieniu do spornego 2011 roku brzmi odpowiednio:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego".

2. Rozporządzenie nr 904/2010

15. Ponadto współpracę organów administracji państw członkowskich w dziedzinie VAT reguluje rozporządzenie (UE) nr 904/2010[7].

16. Motyw 7 rozporządzenia nr 904/2010 brzmi:

„W celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT. W związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim".

17. Zgodnie z art. 1 ust. 1 rozporządzenia nr 904/2010:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych.

W tym celu niniejsze rozporządzenie określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności określa ono zasady i procedury umożliwiające państwom członkowskim gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną".

B. Prawo węgierskie

18. Dyrektywa VAT została wdrożona przez az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawę CXXVII z 2007 r. o ogólnym podatku obrotowym).

III. Postępowanie główne

A. Okoliczności wystąpienia z niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

19. Tłem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są rozbieżne decyzje organów podatkowych Portugalii i Węgier dotyczące miejsca świadczenia usług wsparcia informatycznego wykonywanych przez spółkę węgierską (DuoDecad Kft. – zwaną dalej „skarżącą") na rzecz spółki portugalskiej (Lalib Gestao e Investimentos LDA – zwanej dalej „spółką Lalib").

[7] Rozporządzenie Rady z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1).

20. Te rozbieżne decyzje są ostatecznie kontynuacją najwyraźniej do dzisiaj nierozwiązanego sporu dotyczącego uznania podatkowego przeniesienia licencji przez inną węgierską spółkę WebMindLicenses (zwaną dalej „spółką WML") na tę samą portugalską spółkę (Lalib). Chodzi tu o umowę licencyjną, której przedmiotem było udostępnienie know-how umożliwiającego prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane były interaktywne usługi audiowizualne. Ten spór był już przed laty przedmiotem postępowania prejudycjalnego przed Trybunałem [8].

21. W tym wcześniejszym postępowaniu sąd węgierski zwrócił się do Trybunału zasadniczo z pytaniem, czy tę umowę licencyjną pomiędzy WML a Lalib należy uznać za stanowiącą nadużycie prawa lub jakie kryteria są w tym względzie istotne. Ponadto do Trybunału zwrócono się z pytaniem, czy rozporządzenie nr 904/2010 należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy państwa członkowskiego badający, czy usługi, które były już objęte tym podatkiem w innych państwach członkowskich, podlegają również opodatkowaniu w ich państwie członkowskim, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tych innych państw członkowskich.

22. Trybunał odpowiedział na postawione pytania między innymi w ten sposób, że do sądu odsyłającego należy dokonanie analizy ogółu okoliczności faktycznych występujących w postępowaniu głównym w celu rozstrzygnięcia, czy umowa ta stanowiła całkowicie sztuczną konstrukcję, ukrywającą fakt, że świadczenie odnośnych usług nie było dokonywane w rzeczywistości przez spółkę korzystającą z licencji, lecz de facto przez spółkę udzielającą licencji. W tym względzie należy do niego zbadanie w szczególności, czy ustanowienie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki korzystającej z licencji nie miało w rzeczywistości miejsca lub czy spółka ta w celu prowadzenia odnośnej działalności gospodarczej nie posiadała odpowiedniej struktury w zakresie pomieszczeń, zaplecza personalnego i technicznego, lub też czy rzeczona spółka nie prowadziła tej działalności gospodarczej w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek, na swoją własną odpowiedzialność i swoje własne ryzyko. Ponadto należy zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tych innych państw członkowskich, jeżeli wniosek taki jest przydatny czy wręcz niezbędny w celu ustalenia, czy VAT jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim.

23. Takie informacje zostały w międzyczasie uzyskane od organów portugalskich w postępowaniu między spółką WML a węgierską administracją podatkową. Według twierdzeń skarżącej organy te przyjmują, że spółka portugalska faktycznie ma siedzibę w Portugalii. Najwyraźniej jednak węgierska administracja podatkowa nadal przyjmuje, że umowa pomiędzy spółką WML a spółką portugalską została zawarta w sposób stanowiący nadużycie prawa. W związku z tym strona internetowa jest prowadzona wyłącznie przez spółkę WML, a transakcje generowane w ten sposób są wykonywane przez spółkę WML z Węgier. „Logiczną konsekwencją" jest to, że wszystkie usługi wsparcia informatycznego związane z prowadzeniem strony internetowej również nie były świadczone na rzecz spółki portugalskiej, a jedynie na rzecz spółki WML na Węgrzech.

[8] Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

B. Postepowanie główne przed sądem

24. Skarżąca jest takim przedsiębiorstwem świadczącym usługi wparcia informatycznego na rzecz podmiotów prowadzących strony internetowe. Została ona utworzona w dniu 8 października 2007 r. Najwyraźniej istnieje pewne powiązanie ze spółką WML, ale nie wynika to wystarczająco jasno z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Zgodnie z drugim pytaniem sądu odsyłającego właściciel spółki WML jest również zarządcą i/lub właścicielem skarżącej.

25. Skarżąca zatrudniała specjalistów z wieloletnim doświadczeniem i dzięki stabilnemu środowisku technicznemu jest uważana za lidera rynku w zakresie transmisji treści multimedialnych w Internecie. Jej głównym klientem była portugalska spółka Lalib, której wystawiła faktury na łączną kwotę 8 086 829,40 EUR z tytułu usług wsparcia, konserwacji i wdrożenia za okres od lipca do grudnia 2009 r. i za cały 2011 rok.

26. Portugalska spółka Lalib została utworzona w dniu 16 lutego 1998 r. zgodnie z portugalskim prawem, a w badanym okresie jej główną działalnością było świadczenie usług rozrywkowych drogą elektroniczną.

27. Skarżąca została poddana kontroli podatkowej przeprowadzonej przez węgierską administrację podatkową i celną. Przedmiotem kontroli był ogólny podatek obrotowy i dotyczyła ona drugiej połowy 2009 r. oraz całego roku podatkowego 2011. W wyniku kontroli, uwzględniając uwagi skarżącej, organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję z dnia 10 lutego 2020 r. nakładającą na skarżącą dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 458 438 000 forintów (HUF) (około 1,25 mln EUR) i wymierzył ponadto grzywnę skarbową w wysokości 343 823 000 HUF (około 1 mln EUR) oraz odsetki za zwłokę w wysokości 129 263 000 HUF (około 350 000 EUR). Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone decyzją z dnia 6 kwietnia 2020 r.

28. Decyzje organu podatkowego będącego drugą stroną postępowania opierały się na ustaleniu, zgodnie z którym faktycznym odbiorcą usług świadczonych przez skarżącą na rzecz spółki Lalib nie była spółka Lalib, lecz spółka WML. W związku z nowym postępowaniem przeprowadzonym wobec spółki WML stwierdzono, że usługi za pośrednictwem Internetu były świadczone nie przez spółkę Lalib z Portugalii, lecz przez spółkę WML na Węgrzech. Sporna umowa licencyjna między spółką Lalib i spółką WML była pozorna.

29. Skarżąca wniosła skargę na tę decyzję. Uważa ona, że – podobnie jak inne przedsiębiorstwa partnerskie – świadczyła bezpośrednio usługi wsparcia na rzecz spółki Lalib, a nie spółki WML. W odniesieniu do umów zawartych ze spółką Lalib, nie występowali w nich ani spółka WML, ani większościowy udziałowiec spółki WML. W ramach postępowania wszczętego przeciwko WML węgierska dyrekcja podatkowa ds. dużych podatników krajowej administracji podatków i ceł zwróciła się do portugalskiego organu o wyjaśnienie okoliczności faktycznych. W odpowiedzi na ten międzynarodowy wniosek portugalski organ wyraźnie wskazał, że spółka Lalib miała siedzibę w Portugalii, że w rozpatrywanym okresie spółka Lalib rzeczywiście prowadziła działalność gospodarczą na własny rachunek i na swoje ryzyko oraz że posiada ona wszelkie zasoby techniczne i ludzkie niezbędne do wykorzystywania wiedzy zdobytej na szczeblu międzynarodowym.

30. Z uwagi na to, że pomimo przeprowadzonego już postępowania prejudycjalnego określenie miejsca transakcji wykonywanych za pośrednictwem strony internetowej (przez spółkę Lalib lub spółkę WML) jest oceniane odmiennie przez portugalską i węgierską administrację podatkową, co może mieć wpływ na miejsce świadczenia usług przez skarżącą, sąd właściwy do rozpoznania skargi uważa, że ponowny wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest konieczny.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

31. W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego, Węgry) zawiesił postępowanie i przedłożył Trybunałowi następujące dwa obszerne pytania:

„1. Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że spółka korzystająca z licencji know-how – spółka z siedzibą w państwie członkowskim Unii (w postępowaniu głównym – w Portugalii) – nie świadczy usług dostępnych na stronie internetowej na rzecz użytkowników końcowych, w związku z czym nie może być odbiorcą usługi wsparcia technicznego w zakresie know-how świadczonej przez podatnika, działającego w charakterze podwykonawcy, z siedzibą w innym państwie członkowskim (w postępowaniu głównym – na Węgrzech), lecz że podatnik ów świadczy taką usługę na rzecz spółki udzielającej licencji know-how z siedzibą w tym ostatnim państwie członkowskim, w sytuacji gdy spółka korzystająca z licencji:

a) posiadała biura wynajęte w pierwszym państwie członkowskim, infrastrukturę informatyczną i biurową, własny personel i duże doświadczenie w dziedzinie handlu elektronicznego, a także miała właściciela o szerokich stosunkach międzynarodowych oraz osobę zarządzającą wykwalifikowaną w dziedzinie handlu elektronicznego;

b) zdobyła know-how odzwierciedlające procesy prowadzenia stron internetowych i ich aktualizacje, wydawała opinie w tej kwestii, proponowała zmiany w tych procesach i je zatwierdzała;

c) była odbiorcą usług, które podatnik świadczył na podstawie tego know-how;

d) otrzymywała regularnie raporty dotyczące usług świadczonych przez podwykonawców

(w szczególności dotyczące obrotu na stronach internetowych i płatności dokonywanych z rachunku bankowego);

e) zarejestrowała we własnym imieniu domeny internetowe umożliwiające dostęp do stron internetowych przez Internet;

f) była wymieniona na stronach internetowych jako dostawca usługi;

g) sama podejmowała działania mające na celu utrzymanie popularności stron internetowych;

h) sama zawierała we własnym imieniu umowy z pracownikami i podwykonawcami niezbędnymi do świadczenia usługi (w szczególności z bankami, które oferowały płatność kartą bankową na stronach internetowych, z twórcami dostarczającymi treści dostępne na stronach internetowych oraz z webmasterami promującymi te treści);

i) posiadała kompletny system otrzymywania dochodów ze świadczenia rozpatrywanej usługi na rzecz użytkowników końcowych, taki jak rachunki bankowe, wyłączne i pełne uprawnienie do dysponowania tymi rachunkami, bazę danych użytkowników końcowych umożliwiającą wystawianie im faktur za świadczenie usługi oraz własne oprogramowanie do fakturowania;

j) wskazywała na stronach internetowych swoją siedzibę w pierwszym państwie członkowskim jako fizyczny dział obsługi klienta; oraz

k) jest spółką niezależną zarówno od spółki udzielającej licencji, jak i węgierskich podwykonawców zajmujących się przeprowadzaniem określonych procesów technicznych opisanych w know-how,

oraz biorąc również pod uwagę, że: i) przedstawione powyżej okoliczności zostały potwierdzone przez odpowiedni organ pierwszego państwa członkowskiego, działający jako organ właściwy do weryfikacji tych obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie okoliczności; ii) okoliczność, że spółka z innego państwa członkowskiego nie mogła uzyskać dostępu do dostawcy usług płatniczych zapewniającego otrzymanie płatności kartą bankową na stronie internetowej, w związku z czym spółka mająca siedzibę w tym samym państwie członkowskim nigdy nie świadczyła usługi dostępnej na stronach internetowych, ani przed okresem objętym badaniem, ani po nim, stanowiła obiektywną przeszkodę w świadczeniu usługi w tym innym państwie członkowskim za pośrednictwem stron internetowych; oraz iii) spółka korzystająca z licencji i jej przedsiębiorstwa powiązane osiągnęły zysk z prowadzenia strony internetowej, który był ogólnie wyższy niż różnica wynikająca z zastosowania stawki podatku obrotowego w pierwszym i drugim państwie członkowskim?

2. Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że spółka udzielająca licencji know-how – spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim – świadczy usługi dostępne na stronie internetowej na rzecz użytkowników końcowych, w związku z czym jest odbiorcą usługi wsparcia technicznego w zakresie know-how świadczonej przez podatnika, działającego jako podwykonawca, a podatnik ów nie świadczy takiej usługi na rzecz spółki korzystającej z licencji mającej siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, w sytuacji gdy spółka udzielająca licencji:

a) posiadała własne zasoby obejmujące wyłącznie wynajmowane biuro i komputer użytkowany przez osobę zarządzającą tym podmiotem;

b) zatrudniała jako swoich pracowników jedynie osobę zarządzającą i radcę prawnego, który pracował w niepełnym wymiarze godzin przez kilka godzin tygodniowo;

c) zawarła jedynie umowę dotyczącą rozwoju know-how;

d) zleciła zarejestrowanie nazw domen, których była właścicielem, przez spółkę korzystającą z licencji we własnym imieniu, zgodnie z zawartą z nią umową;

e) w żadnym momencie nie występowała jako dostawca rozpatrywanych usług wobec osób trzecich, w szczególności wobec użytkowników końcowych, banków oferujących płatność kartą bankową na stronach internetowych, twórców treści dostępnych na stronach internetowych i webmasterów promujących te treści;

f) w żadnym momencie nie wystawiała dokumentów potwierdzających dotyczących usług dostępnych na stronach internetowych, z wyjątkiem faktury dotyczącej opłat licencyjnych; oraz

g) nie posiadała systemu (takiego jak rachunki bankowe i inna infrastruktura) umożliwiającego otrzymywanie dochodów z usługi świadczonej za pośrednictwem stron internetowych; oraz biorąc również pod uwagę, iż zgodnie z wyrokiem z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), fakt, że zarządzający i jedyny udziałowiec spółki udzielającej licencji jest twórcą know-how oraz że ponadto ta sama osoba wywiera wpływ lub sprawuje kontrolę nad rozwojem i nad wykorzystaniem tegoż know-how i świadczeniem opartych na nim usług, w związku z czym osoba fizyczna będąca zarządzającym i właścicielem spółki udzielającej licencji jest również zarządzającym lub właścicielem tych spółek handlowych będących podwykonawcami – a zatem spółki skarżącej – które współpracują przy świadczeniu usługi jako podwykonawcy na rzecz spółki korzystającej z licencji, wykonując odpowiadające im zadania, nie wydaje się sam w sobie rozstrzygający?”.

32. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły skarżąca, Republika Portugalii, Węgry oraz Komisja Europejska. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33. Oba pytania prejudycjalne można zrozumieć tylko wtedy, gdy weźmie się pod uwagę przedmiot postępowania głównego. W postępowaniu tym skarżąca i węgierska administracja podatkowa spierają się o miejsce świadczenia usług informatycznych wykonanych przez skarżącą na rzecz spółki Lalib.

34. Miejsce świadczenia takich usług świadczonych drogą elektroniczną *na rzecz innego podatnika* jest – zarówno na podstawie starego prawa [art. 43 w związku z art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w wersji obowiązującej w odniesieniu do 2009 roku], jak również na podstawie nowego prawa (art. 44 dyrektywy VAT w wersji obowiązującej w odniesieniu do 2011 roku) - w miejscu, w którym odbiorca ma siedzibę działalności gospodarczej. Gdyby spółka Lalib była odbiorcą usług, rzeczone miejsce znajdowałoby się w Portugalii, w związku z czym Portugalia prawidłowo pobrałaby wówczas VAT. Gdyby zaś faktycznym odbiorcą usługi było przedsiębiorstwo na Węgrzech (np. spółka WML), wówczas miejsce świadczenia usług informatycznych znajdowałoby się na Węgrzech, w związku z czym Węgry prawidłowo żądałyby zapłaty VAT.

35. Przy bliższej analizie dla skarżącej nie ma znaczenia, gdzie znajduje się miejsce świadczenia usług, jeżeli obaj wchodzący w rachubę usługobiorcy są spółkami uprawnionymi do odliczenia podatku naliczonego i płacą uzgodnioną cenę powiększoną o VAT. Różne stawki podatkowe między Węgrami a Portugalią nie mają wówczas żadnego skutku. Dla skarżącej nie jest jednak bez znaczenia, czy transakcja podlega opodatkowaniu jednorazowo – na Węgrzech *lub* w Portugalii – czy też dwukrotnie – na Węgrzech *oraz* w Portugalii – ponieważ wynagrodzenie uzgodnione z usługobiorcą otrzyma tylko raz.

36. W tym kontekście oba pytania prejudycjalne dotyczą wykładni przepisów dyrektywy VAT dotyczących miejsca świadczenia usług w celu określenia z punktu widzenia prawa Unii w konkretnym przypadku prawidłowego miejsca świadczenia usług przez skarżącą. Ponieważ miejsce to zależy od siedziby usługobiorcy, sąd odsyłający zasadniczo zmierza do prawidłowego ustalenia z punktu widzenia prawa Unii „właściwego" usługobiorcy w niniejszym (transgranicznym) przypadku, w którym uczestniczy inna administracja podatkowa prezentująca inny wniosek niż ten, który przedstawia pierwsza administracja podatkowa („konflikt kwalifikacyjny").

37. Z uwagi na to, że dodatkowo wątpliwości co do określenia właściwego usługobiorcy wynikają ze spornego „nadużycia" przeniesienia licencji przez spółkę WML na spółkę Lalib, sąd odsyłający pośrednio stawia pytanie, czy (ewentualnie) będące nadużyciem przeniesienie licencji może mieć wpływ na miejsce świadczenia usługi przez osobę trzecią.

38. Proponuję zatem, aby Trybunał znacznie skrócił i przeformułował oba pytania, aby móc udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi.

39. W istocie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 2, 24, 28 oraz 43 i nast. z uwzględnieniem art. 196 dyrektywy VAT w danym brzmieniu należy interpretować w ten sposób, że w niniejszych okolicznościach kontrahent cywilnoprawny, który zapłacił za świadczenie wzajemne (tutaj spółka Lalib), jest usługobiorcą, według którego określa się miejsce świadczenia usługi. Czy też ewentualne istnienie między kontrahentem a osobą trzecią (tutaj spółką WML) praktyki stanowiącej nadużycie prowadzi do tego, że tę osobę trzecią należy uważać za usługobiorcę i według tej osoby określa się miejsce świadczenia usług?

40. Opisane powyżej szczególne tło sporu daje również Trybunałowi możliwość sprecyzowania, czy zasada neutralności dyrektywy VAT, przy uwzględnieniu rozporządzenia nr 904/2010, wymaga w sytuacjach transgranicznych tylko jednego miejsca świadczenia usług, czy też podatnik może być ewentualnie narażony na ryzyko rozbieżnych decyzji obu zainteresowanych organów podatkowych, a tym samym podwójnego opodatkowania VAT.

41. W celu udzielenia odpowiedzi na przeformułowane pytania należy najpierw wyjaśnić, w jaki sposób należy określić usługobiorcę na gruncie przepisów prawnych w dziedzinie VAT (zob. pkt B). Następnie zostanie zbadane, czy istnienie między tym usługobiorcą a osobą trzecią praktyki stanowiącej nadużycie może mieć wpływ na miejsce świadczenia usługi przez usługodawcę (zob. pkt C). Następnie zostanie przeanalizowany problem sprzecznych decyzji organów podatkowych różnych państw członkowskich w ramach zharmonizowanego systemu VAT (zob. pkt D).

B. W przedmiocie określenia usługobiorcy w przepisach prawnych w dziedzinie VAT

42. Określenie „właściwego" odbiorcy usługi regulują zasady ogólne. Należy od tego odróżnić kwestię ustalenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie. Określenie właściwego odbiorcy usługi wynika z interpretacji dyrektywy VAT i ma tutaj wpływ na miejsce świadczenia usługi. Stwierdzenie istnienia praktyki stanowiącej nadużycie dotyczy zaś oceny stanu faktycznego. Prowadzi ono do tego, że dane transakcje powinny zostać przedefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano danych transakcji[9].

[9] Wyroki: z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 46); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 52); z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 98).

43. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak jedynie, że węgierska administracja podatkowa uważa umowną konstrukcję pomiędzy spółką WML i spółką Lalib za praktykę stanowiącą nadużycie, ponieważ poprzez tę strukturę umowną użytkownikom strony internetowej z Portugalii są dostarczane usługi według stawki VAT niższej niż na Węgrzech. Jednak, jak wynika z oświadczenia skarżącej, wszczęte w tym zakresie postępowanie karne nie doprowadziło dotychczas do postawienia zarzutu uchylania się od opodatkowania.

44. Natomiast z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, aby sąd odsyłający uważał stosunek umowny między skarżącą a spółką Lalib za praktykę stanowiącą nadużycie. Jest to również zrozumiałe, ponieważ wysokość stawki VAT nie ma znaczenia między przedsiębiorstwami uprawnionymi do odliczenia podatku naliczonego. Zarówno spółka Lalib, jak i spółka WML mogłyby zneutralizować obciążenie VAT przy pomocy odliczenia podatku naliczonego. W tym zakresie z akt nie wynika, na czym ma polegać korzyść podatkowa skarżącej, jeśli świadczy ona usługi wsparcia informatycznego na rzecz spółki portugalskiej, a nie na rzecz spółki węgierskiej. Portugalia słusznie zwraca na to uwagę.

45. Tym samym powstaje przede wszystkim pytanie – na co słusznie zwraca uwagę również Portugalia – jak należy określić odbiorcę usługi (tutaj usług informatycznych skarżącej) zgodnie z przepisami dyrektywy VAT dotyczącymi miejsca świadczenia usług.

46. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (czyli transakcji)[10]. To oznacza, że może być tylko jeden odbiorca usługi podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

47. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT jest dokonywane tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. Wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi przy tym rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym[11].

48. Między dwiema stronami umowy, które uzgodniły wykonanie usługi i zapłatę za tę usługę, zazwyczaj istnieje stosunek prawny, w ramach którego wymieniane są świadczenia wzajemne. Zgodnie z odesłaniem prejudycjalnym miało to miejsce w niniejszej sprawie tylko między skarżącą i spółką Lalib. Spółka WML natomiast ani nie uczestniczyła w zawarciu umowy o świadczenie usług wsparcia informatycznego, ani wynagrodzenie nie zostało wypłacone przez spółkę WML. W konsekwencji usługobiorcą jest cywilnoprawny kontrahent w postaci spółki Lalib, według którego jest ustalane miejsce świadczenia usługi.

49. Taką wykładnię, zgodnie z którą usługobiorcą jest w zasadzie ten, kto jest kontrahentem usługodawcy i jest zobowiązany do zapłaty za świadczenie wzajemne, potwierdza przepis art. 196 dyrektywy VAT, który uzupełnia określenie miejsca świadczenia usług.

[10] Wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42); z dnia 26 stycznia 2012 r., ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie również wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 42).

[11] Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31). Podobnie wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39); z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 21, 22).

50. Artykuł 196 dyrektywy VAT przewiduje bowiem przeniesienie obowiązku podatkowego z usługodawcy (tutaj skarżącej) na usługobiorcę (tutaj spółkę Lalib), jeżeli usługa jest świadczona przez przedsiębiorstwo niemające siedziby w państwie członkowskim usługobiorcy. W ten sposób – jak wynika z 42 motywu dyrektywy VAT – powinien zostać uproszczony pobór podatku oraz zapewniona skuteczność opodatkowania [12]. Przyczyną przeniesienia obowiązku podatkowego na podstawie art. 196 dyrektywy VAT jest fakt, że państwo członkowskie miejsca przeznaczenia miałoby trudności z poborem podatków od przedsiębiorstw za granicą. Ponadto to przeniesienie obowiązku podatkowego zwalnia usługodawcę z obowiązków rejestracyjnych i deklaracyjnych w innych państwach członkowskich [13].

51. Przeniesienie obowiązku podatkowego zamienia pośredni podatek konsumpcyjny w bezpośredni podatek konsumpcyjny, który bezpośrednio obciąża usługobiorcę. Taka zmiana podatnika oznacza jednak, że usługobiorca, który obecnie oprócz zapłaty wynagrodzenia jest także zobowiązany do zapłaty VAT, może ten obowiązek podatkowy uwzględnić przy ustalaniu wynagrodzenia lub najpóźniej przy zapłacie wynagrodzenia. Zasadniczo taką możliwość ma tylko kontrahent, który jest zobowiązany do spełnienia świadczenia wzajemnego na podstawie wspomnianego stosunku prawnego.

52. W rezultacie z wykładni przepisów dotyczących określenia miejsca świadczenia usług zgodnej z art. 196 dyrektywy VAT wynika, że kontrahentem przedsiębiorstwa świadczącego usługę jest usługobiorca, według którego określa się miejsce świadczenia usługi.

C. Wpływ istnienia praktyki stanowiącej nadużycie między rzeczywistym usługobiorcą i osobą trzecią

53. Zatem należy stwierdzić, że co do zasady cywilnoprawny kontrahent, który jest zobowiązany do spełnienia świadczenia wzajemnego, jest usługobiorcą w rozumieniu dyrektywy VAT. Należy zbadać, czy zmienia ten wniosek praktyka stanowiąca nadużycie ewentualnie istniejąca między usługobiorcą i osobą trzecią (tj. tutaj między spółką Lalib i spółką WML).

1. W przedmiocie stanowiska węgierskich organów podatkowych

54. Moim zdaniem, zgodnie ze stanowiskiem Portugalii, należy w tym zakresie udzielić odpowiedzi przeczącej. Przeciwne stanowisko węgierskich organów podatkowych jest sprzeczne z systemem dyrektywy VAT w jej podstawach. Stanowisko to jest oparte na założeniu, że ze stanowiącej nadużycie praktyki między spółką WML i spółką Lalib wynika, że strona internetowa jest prowadzona z Węgier przez spółkę WML, w związku z czym usługi wsparcia informatycznego mogą być świadczone również tylko na rzecz spółki WML na Węgrzech. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, określenie „właściwego" usługobiorcy nie jest jednak ściśle powiązane z tym, czy umowę licencyjną pomiędzy spółką WML a spółką Lalib należy oceniać jako stanowiącą nadużycie.

55. Zgodnie z tą logiką nie tylko usługi skarżącej, ale wszystkie usługi, które spółka Lalib – istniejące przedsiębiorstwo portugalskie (jeśli portugalska odpowiedź na węgierski wniosek o udzielenie informacji została prawidłowo przytoczona) – otrzymałaby w związku z prowadzeniem strony internetowej, podlegałyby bowiem opodatkowaniu na Węgrzech;

[12] Podobnie już wyroki: z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 24); z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 28); w każdym przypadku w przedmiocie art. 199 dyrektywy VAT.

[13] Wyrok z dnia 6 października 2011 r., Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, pkt 33); jeszcze w przedmiocie art. 21 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

dotyczyłoby to również usług innych portugalskich usługodawców. Okoliczność, że węgierska administracja podatkowa – w przeciwieństwie do portugalskiej administracji podatkowej – uważa, że spółka Lalib albo nie istnieje, albo powinna być pod tym względem utożsamiana ze spółką WML, nie jest w każdym razie wystarczającą podstawą dla tego opodatkowania.

2. Uwzględnienie neutralności wartości przepisów dotyczących VAT

56. Po pierwsze, dyrektywa VAT jest co do zasady neutralna pod względem wartości [14]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału należy uwzględnić obiektywny charakter *danej transakcji* [15]. Dotyczy to w szczególności wykładni przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług, których celem jest – jak to trafnie sformułował Trybunał - uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (dokładniej rzecz ujmując: transakcji) [16]. Służą one zatem rozdzieleniu kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

57. To, czy korzystający z serwisu mycia samochodu, czyli usługi, jest jednocześnie właścicielem samochodu, skutecznie wynajął samochód lub ukradł samochód, nie ma znaczenia dla pytania, kto jest usługobiorcą i gdzie znajduje się miejsce świadczenia usługi. Również złodziej, który zlecił i zapłacił za czyszczenie skradzionego samochodu, jest i pozostaje usługobiorcą, w związku z czym miejsce świadczenia usługi jest określane według jego osoby (np. czy jest podatnikiem, czy nie – zob. art. 44 dyrektywy VAT z jednej strony i art. 45 z drugiej strony).

3. Uwzględnienie perspektywy usługodawcy

58. Przywołana powyżej logika węgierskich organów podatkowych pomija ponadto technikę opodatkowania pośredniego w zakresie VAT. Objaśniona na przykładzie złodzieja samochodów „zasada abstrakcyjności" wynika bowiem z faktu, że przedsiębiorca świadczący usługę działa jako wydłużone ramię państwa przy poborze podatku („inkasent podatkowy na rzecz państwa" [17]). Ponieważ nie czyni tego dobrowolnie, ale z mocy nakazu prawa, można by go również określić jako „przymusowego pomocnika państwa" [18].

59. Ten pomocnik państwa musi jednak wiedzieć, gdzie znajduje się miejsce dostawy lub świadczenia usługi, aby móc zastosować prawidłową stawkę podatku i odprowadzić właściwy podatek. Jeżeli miejsce świadczenia usługi zależy od cechy usługobiorcy (np. czy jest podatnikiem), to usługodawca musi mieć wówczas możliwość samodzielnego ustalenia tej cechy.

[14] Wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 50 – zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania między transakcjami legalnymi a nielegalnymi); z dnia 29 czerwca 2000 r., Salumets i.in. (C-455/98, EU:C:2000:352, pkt 19); z dnia 29 czerwca 1999 r., Coffeeshop „Siberië" (C-158/98, EU:C:1999:334, pkt 14, 21). W odniesieniu do wyjątków zobacz wyroki: z dnia 6 grudnia 1990 r., Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445); z dnia 5 lipca 1988 r., Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, pkt 20).

[15] Wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 36); z dnia 27 września 2007 r., Teleos i. in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 39); z dnia 9 października 2001 r., Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, pkt 33); z dnia 6 kwietnia 1995 r., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, pkt 24).

[16] Wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42); z dnia 26 stycznia 2012 r., ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie również wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 42).

[17] Zobacz w tym względzie na przykład wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

[18] Zobacz Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, pkt 1.18.

60. Może ustalić i określić swojego kontrahenta, który na podstawie ustaleń umownych jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia (ceny). Natomiast usługodawca zasadniczo nie ma wpływu ani wiedzy o okolicznościach, które dotyczą jedynie stosunku między usługobiorcą a osobami trzecimi. W związku z tym takie kryteria muszą co do zasady być bez znaczenia dla określenia miejsca jego dostawy lub świadczenia usług. To, kto jest rzeczywistym właścicielem samochodu, który ma zostać umyty, może słusznie pozostawać obojętnym dla podatnika przy świadczeniu przez niego usługi. Usługobiorcą jest jego kontrahent, a miejsce świadczenia usługi jest zawsze to samo, niezależnie od tego, czy samochód został wynajęty, kupiony czy skradziony.

4. Uwzględnienie przepisów dotyczących komisu

61. Ponadto, jak wyraźnie stanowi art. 28 dyrektywy VAT, usługobiorca może działać we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej. W konsekwencji fakt, że ostatecznie osoba inna niż kontrahent faktycznie korzysta z usługi, nie ma znaczenia na gruncie VAT. Usługobiorcą jest również osoba niebędąca właścicielem działająca we własnym imieniu, ale na rachunek osoby trzeciej (np. właściciela).

62. Decydujące jest zatem, że spółka Lalib jest zobowiązana na podstawie stosunku prawnego do zapłaty wynagrodzenia za usługi wsparcia informatycznego skarżącej. To, czy spółka Lalib odebrała usługi we własnym imieniu i na własny rachunek, czy też we własnym imieniu, ale na rachunek spółki WML, jest zatem zasadniczo nieistotne dla statusu spółki Lalib jako usługobiorcy. Miejsce świadczenia przez skarżącą usług informatycznych na rzecz spółki Lalib znajduje się zatem w Portugalii i należy je oceniać niezależnie od możliwej praktyki między spółką WML i spółką Lalib stanowiącej nadużycie.

5. Możliwy wyjątek: nadużycie prawa przez wszystkich zainteresowanych

63. Inny wniosek może mieć miejsce co najwyżej wtedy, gdyby całą konstrukcję prawną między spółką Lalib, spółką WML i skarżącą należało ocenić jako jedno poważne nadużycie prawa. Umożliwiłoby to przedefiniowanie danych transakcji w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano tych transakcji. Takie nadużycie prawa nie wynika jednak z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

64. Mając na uwadze okoliczność, że wszystko wskazuje na to, że spółka Lalib rzeczywiście istnieje, rzeczywiście ma siedzibę w Portugalii, rzeczywiście zapłaciła faktury wystawione przez skarżącą oraz że nie można stwierdzić korzyści z punktu widzenia VAT, w każdym razie w odniesieniu do usług wsparcia informatycznego, istnieją poważne wątpliwości w tym względzie. Również Komisja wydaje się zakładać, że wyłącznie spółka Lalib dostarcza usługi użytkownikom końcowym za pośrednictwem strony internetowej. Ostatecznie jednak może to ocenić jedynie sąd odsyłający.

6. Wniosek tymczasowy

65. Odbiorcą usług informatycznych skarżącej jest jej kontrahent (spółka Lalib). Ewentualna stanowiąca nadużycie praktyka między spółką WML i spółką Lalib nie ma na to żadnego wpływu. Dotyczy to w każdym razie sytuacji, gdy zawarcia umowy między skarżącą a spółką Lalib nie

należy samej w sobie oceniać jako części praktyki stanowiącej nadużycie. Brak jest jednak wskazówek pozwalających stwierdzić Trybunałowi, że tak jest, a po drugie może to ocenić jedynie sąd odsyłający.

D. Posiłkowo: w przedmiocie oceny spornych ustaleń organów podatkowych różnych państw członkowskich w dziedzinie VAT

1. Przedstawienie problemu

66. Prawdą jest, że niniejszym zostaje wyjaśnione miejsce świadczenia usług przez skarżącą. Jednak mimo to również w niniejszym postępowaniu istnieje *ryzyko podwójnego opodatkowania nieodłącznie związane* z systemem VAT. Ryzyko to zrealizuje się, gdyby sąd odsyłający miał stwierdzić, że całą konstrukcję prawną między spółką Lalib, spółką WML i skarżącą należałoby uznać za jedno nadużycie prawa.

67. Węgry uznałyby, że ma miejsce świadczenie usługi na rzecz spółki WML, oraz że miejsce świadczenia usług znajduje się na Węgrzech i pobrałyby VAT na Węgrzech. Natomiast Portugalia prawdopodobnie nadal nie oceniłaby przedmiotowego stanu faktycznego jako nadużycia prawa, tak więc usługobiorcą byłaby spółka Lalib, a miejsce świadczenia usługi znajdowałoby się w Portugalii. Prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania ze względu na konflikt kwalifikacyjny.

68. Ten rezultat, który może wystąpić, jest sprzeczny z ideą zasady neutralności podatkowej w dziedzinie VAT. Jak już bowiem orzekł Trybunał, podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT [19]. Potwierdza to również wcześniejsze orzecznictwo dotyczące zagrożenia podwójnym opodatkowaniem w przypadku importu towarów, które uprzednio zostały już opodatkowane VAT [20].

69. Z orzecznictwa Trybunału wynika już szereg koncepcji co do tego, w jaki sposób można by uniknąć takiego podwójnego opodatkowania.

2. Brak skutku wiążącego pierwszego pod względem czasowym określenia podatku

70. W tym względzie słusznie Trybunał orzekł już, że państwo członkowskie, które jako pierwsze ustala podatek, nie wiąże drugiego państwa członkowskiego w zakresie prawidłowego stosowania dyrektywy VAT [21]. Taka zasada „kto pierwszy, ten lepszy” byłaby sprzeczna z ideą przepisów lokalnych, które mają na celu alokację i podział dochodów podatkowych między państwa członkowskie.

[19] Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 46); z dnia 17 maja 2001 r., Fischer i Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 76); z dnia 8 marca 2001 r., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 46); z dnia 25 maja 1993 r., Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, pkt 9).

[20] Wyrok z dnia 5 maja 1982 r., Schul Douane Expediteur (15/81, EU:C:1982:135, pkt 2 sentencji); podobnie również wyrok z dnia 6 lipca 1988 r., Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, pkt 20).

[21] Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 54); potwierdzony przez wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 53). W tym kierunku idzie również wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 65).

71. Kwestią otwartą może pozostać, czy już z rozporządzenia nr 904/2010 wynika, że organ podatkowy państwa członkowskiego jest zobowiązany do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych innego państwa członkowskiego, gdy taki wniosek jest użyteczny, a nawet nieodzowny do stwierdzenia, że w pierwszym państwie członkowskim można zażądać VAT [22].

72. Gdy sądy jednego państwa członkowskiego stwierdzą, że ta sama transakcja jest przedmiotem odmiennego traktowania pod względem podatkowym w innym państwie członkowskim, mają one możliwość, lub wręcz obowiązek, w zależności od tego, czy ich orzeczenia podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, skierować do Trybunału wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym [23]. W tym duchu sąd odsyłający zwrócił się w niniejszej sprawie do Trybunału o dokonanie wykładni przepisów dyrektywy VAT określających miejsce świadczenia usług.

3. Rozbieżna wykładnia przepisów określających miejsce świadczenia usług

73. Jeżeli leżący u podstaw sporu konflikt dotyczy wykładni przepisów określających miejsce świadczenia usług, rozwiązanie jest proste. Konflikt ten może i musi zostać rozwiązany poprzez zwrócenie się do Trybunału. Taka wykładnia prawa Unii w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest również wiążąca dla drugiej administracji podatkowej.

74. Jeżeli ta ostatnia nie podjęła jeszcze ostatecznej decyzji w tym momencie, zapobiega to podwójnemu opodatkowaniu. Jeżeli została już podjęta ostateczna decyzja, która wbrew wykładni dokonanej przez Trybunał powoduje odpowiednie podwójne opodatkowanie, jest ona sprzeczna z prawem Unii. Jeżeli okaże się – po wydaniu przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym – że VAT został już niesłusznie zapłacony w innym państwie członkowskim, zainteresowany jest uprawniony do zwrotu zapłaconej nadwyżki VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Dane państwo członkowskie jest zatem co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii [24].

4. Rozbieżna ocena stanu faktycznego leżącego u podstaw sporu

75. Jeżeli jednak konflikt nie dotyczy rozbieżnej wykładni prawa Unii, lecz rozbieżnej oceny stanu faktycznego (np. istnienia praktyki stanowiącej nadużycie), nakreślona powyżej droga nie prowadzi dalej. Stosowanie prawa Unii do konkretnego stanu faktycznego jest bowiem zadaniem sądów krajowych. Ich rozstrzygnięcia nie są wiążące dla organów podatkowych innych państw członkowskich, w związku z czym nadal istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania.

76. To podwójne opodatkowanie jest sprzeczne z celami dyrektywy VAT (zob. powyżej pkt 68). Prawdą jest, że Trybunał orzekł w dziedzinie prawa podatku dochodowego, że *w braku harmonizacji* na szczeblu Unii państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowywać

[22] Tak wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 59); odmiennie natomiast wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 48).

[23] Wyroki: z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 51); z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 64, 66); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 59).

[24] Zobacz wyroki: z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 52); z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania [25]. Dotyczy to jednak podwójnego opodatkowania ze względu na niezharmonizowane prawo w dziedzinie podatku dochodowego i wynika z kompetencji ustawodawczych przysługujących w tym względzie państwom członkowskim. Argument ten nie odnosi się do prawa w dziedzinie VAT.

77. Podwójne opodatkowanie oparte na prawie Unii (w niniejszej sprawie na dyrektywie VAT) narusza również prawa podstawowe podatnika (zob. art. 15, 16 i 17 karty) w zakresie, w jakim stosowane jest prawo Unii [26]. Ponadto podwójne opodatkowanie VAT transgranicznych dostaw i usług zakłócałoby swobodę przepływu towarów i usług.

78. Zatem sprzecznego z rynkiem wewnętrznym podwójnego opodatkowania można by uniknąć tylko wtedy, gdyby Trybunał wyjątkowo sam stwierdził w tej szczególnej sytuacji – podwójnego opodatkowania przez dwa państwa członkowskie ze względu na konflikt kwalifikacyjny na gruncie VAT w przypadku transgranicznym – jak należy ocenić stan faktyczny, a więc w niniejszej sprawie, czy ma miejsce nadużycie.

79. Jako jedyny autorytet, który może orzekać w sposób wiążący dla zainteresowanych państw członkowskich i w ten sposób skutecznie zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu, Trybunał dokonał już *de facto* własnej oceny stanu faktycznego w podobnym przypadku. I tak na przykład u podstaw sprawy Auto Lease Holland legła odmienna ocena stanu faktycznego w dwóch państwach członkowskich, co sąd odsyłający wyraźnie podkreślił w tamtejszym postępowaniu [27]. Mimo to Trybunał udzielił odpowiedzi na pytanie prejudycjalne i orzekł, że „artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w przypadku, gdy leasingobiorca uzupełnia paliwo w leasingowanym pojeździe na stacjach benzynowych w imieniu i na rzecz leasingodawcy, nie dochodzi do dostarczenia paliwa przez leasingodawcę na rzecz leasingobiorcy.” [28] Nie było to nic innego, jak dokonana przez Trybunał ocena stanu faktycznego, której zażądał sąd odsyłający.

80. Aby jednak uwzględnić, że ocena stanu faktycznego należy co do zasady do sądu krajowego i że państwa członkowskie mają możliwość wymiany informacji na mocy rozporządzenia nr 904/2010 oraz osiągnięcia porozumienia w ramach Komitetu ds. VAT (art. 398 dyrektywy VAT), Trybunał mógłby uzależnić udzielenie odpowiedzi na takie pytania prejudycjalne od tego, aby z reguły zostały wcześniej wyczerpane te inne możliwości.

[25] Wyroki: z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47); z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 39); z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 31).

[26] Jak wiadomo, ten zawarty w art. 51 ust. 1 karty warunek jest intepretowany przez Trybunał bardzo szeroko – zob. na przykład wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25 i nast.).

[27] Postanowienie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) z dnia 22 lutego 2001 r. – V R 26/00, UR 2001, 305, pkt 54, 56.

[28] Wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 37). Podobnie również wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 49), którego podstawę stanowiła odmienna ocena emisji „kredytów” w państwach członkowskich.

VI. Wnioski

81. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania zadane przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego, Węgry) w następujący sposób:

1. Usługobiorcę właściwego dla określenia miejsca świadczenia należy określić z punktu widzenia usługodawcy zgodnie z leżącym u podstaw stosunkiem prawnym, z którego wynika, kto ma ponosić koszty z tytułu otrzymanej usługi. Zarzut nadużycia prawa, który dotyczy wyłącznie usługobiorcy i osoby trzeciej, jest bez znaczenia dla określenia usługobiorcy i miejsca świadczenia usług.

2. Zasada neutralności dyrektywy VAT oraz rozporządzenia nr 904/2010, przy uwzględnieniu karty praw podstawowych i swobód podstawowych, sprzeciwia się podwójnemu opodatkowaniu VAT jednej i tej samej transakcji przez kilka państw członkowskich. Jeżeli to podwójne opodatkowanie opiera się na odmiennej ocenie stanu faktycznego, a państwa członkowskie nie dojdą do zgodnego rozwiązania, sąd krajowy może lub musi zwrócić się do Trybunału o znalezienie takiego rozwiązania.