Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 52, στοιχείο γ', και 55 — Καθορισμός του τόπου παροχής υπηρεσιών — Λήπτης της υπηρεσίας ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας σε πλείονα κράτη μέλη — Αποστολή ή μεταφορά εκτός του κράτους μέλους στο οποίο παρασχέθηκε πράγματι η υπηρεσία»

Στην υπόθεση C-97/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαρτίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

SMK kft

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Ó Caoimh, πρόεδρο τμήματος, C. Toader και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. Koós και M. Z. Fehér,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου και Ι. Κοτσώνη,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον V. Bottka και την L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 52, στοιχείο γ', και 55 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SMK kft, εταιρίας εδρεύουσας στην Ουγγαρία, και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (γενικής τελωνειακής διευθύνσεως της περιφέρειας Dél-alföld η οποία υπάγεται στην εθνική τελωνειακή και φορολογική υπηρεσία, στο εξής: Főigazgatóság) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal (εθνικής τελωνειακής και φορολογικής υπηρεσίας, στο εξής: NAV) με αντικείμενο απόφαση περί επιβολής στην SMK kft φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τα έτη 2007 έως 2009 και για την περίοδο από τον Ιανουάριο έως τον Μάρτιο του έτους 2010.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Καίτοι μέρος της διαφοράς της κύριας δίκης αφορά την περίοδο από τον Ιανουάριο έως τον Μάρτιο του έτους 2010, η οποία υπάγεται στην οδηγία περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ L 44, σ. 11), από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί μόνον την ερμηνεία των άρθρων 52, στοιχείο γ', και 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, δηλαδή πριν από τις τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία 2008/8.

4 Κατά το άρθρο 52 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο της V, ο οποίος αφορά τον τόπο των φορολογητέων πράξεων:

«Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών είναι ο τόπος υλικής εκτέλεσής τους:

[...]

γ) πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά.»

5 Το άρθρο 55 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 52, στοιχείο γ), ο τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες σε κινητά ενσώματα αγαθά, οι οποίες παρέχονται σε αποκτώντα ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο έδαφος του οποίου εκτελούνται υλικά οι υπηρεσίες αυτές, θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε στον αποκτώντα την υπηρεσία τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο του παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Η παρέκκλιση που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται μόνον όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους στο οποίο εκτελέσθηκε υλικά η υπηρεσία.»

Το ουγγρικό δίκαιο

6 Ο νόμος LXXIV του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), όπως ίσχυε το 2007 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προέβλεπε στο άρθρο του 15, παράγραφος 4, τα εξής:

«Ως τόπος παροχής των [ακόλουθων] υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος όπου πράγματι παρασχέθηκαν:

[...]

c) (εργασίες) συναρμολογήσεως, επισκευής, συντηρήσεως, ανακαινίσεως, μεταποιήσεως ή τελικής επεξεργασίας του προϊόντος (εξαιρουμένων των εργασιών επί ακινήτων).

[...]»

7 Κατά το άρθρο 15/Α, παράγραφοι 12 έως 14, του εν λόγω νόμου:

«12. Εάν ο λήπτης των υπηρεσιών που καθορίζονται στο άρθρο 15, παράγραφος 4, στοιχεία c και d, είναι υποκείμενος στον φόρο καταχωρισθείς σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο του τόπου όπου πράγματι παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, ως τόπος παροχής θεωρείται το έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει καταχωρισθεί ως υποκείμενος στον φόρο.

13. Η παράγραφος 12 δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το προϊόν δεν μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους στο οποίο παρασχέθηκε πράγματι η υπηρεσία.

14. Όταν ο τόπος παροχής καθορίζεται από το έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο έχει καταχωρισθεί το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που λαμβάνει στο όνομά του τις υπηρεσίες που ορίζει το παρόν άρθρο και, όταν το φυσικό ή νομικό πρόσωπο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι καταχωρισμένο ως υποκείμενο στον φόρο ταυτοχρόνως σε πλείονα κράτη μέλη, ως τόπος παροχής πρέπει να θεωρείται το κράτος μέλος του οποίου οι φορολογικές αρχές έχουν χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στο εν λόγω φυσικό ή νομικό πρόσωπο αποδέκτη των υπηρεσιών που ορίζει το παρόν άρθρο. Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να χρησιμοποιεί για τη λήψη υπηρεσιών τον αριθμό φορολογικού μητρώου που έχει χορηγηθεί από το εν λόγω κράτος μέλος στο οποίο ασκεί την υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητά του, για την οποία έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες.»

8 Ο νόμος CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2008 (στο εξής: νέος νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει στο άρθρο του 42, παράγραφος 1, τα εξής:

«Σε περίπτωση παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, ως τόπος παροχής θεωρείται ο τόπος στον οποίο παρασχέθηκαν πράγματι οι υπηρεσίες:

[...]

d) εργασίες που έχουν εκτελεσθεί επί προϊόντων (εξαιρουμένων των ακινήτων).»

9 Κατά το άρθρο 45, παράγραφοι 1 έως 2, του νέου νόμου περί ΦΠΑ:

«1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 42, εάν ο αποδέκτης υπηρεσιών του άρθρου 42, παράγραφος 1, στοιχεία c και d, έχει καταχωρισθεί ως υποκείμενος στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας από εκείνο της υλικής εκτελέσεως των υπηρεσιών, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι το κράτος μέλος της Κοινότητας στο οποίο ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει καταχωρισθεί ως υποκείμενος στον φόρο.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται σε περίπτωση που το προϊόν το οποίο αποτελεί αντικείμενο υπηρεσιών του άρθρου 42, παράγραφος 1, στοιχεία c και d, αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του κράτους μέλους της Κοινότητας εντός του οποίου παρασχέθηκαν πράγματι οι υπηρεσίες του άρθρου 42, παράγραφος 1, στοιχεία c και d.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η SMK kft, μέλος του ομίλου εταιριών SMK, είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ στην Ουγγαρία και διαθέτει εξ αυτού του λόγου αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο συγκεκριμένο κράτος μέλος. Ο εν λόγω όμιλος εταιριών περιλαμβάνει επίσης την εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο εταιρία SMK UK Ltd η οποία, έως τις 30 Ιουλίου 2007, ήταν καταχωρισμένη ως υποκείμενη στον φόρο τόσο στο Ηνωμένο Βασίλειο όσο και στην Ουγγαρία και διέθετε βρετανικό και ουγγρικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Η SMK Europe NV (στο εξής: SMK Europe), εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο και καταχωρισμένη στην Ουγγαρία στο μητρώο ΦΠΑ, είναι επίσης μέλος του εν λόγω ομίλου και είναι επιφορτισμένη με την εμπορία των προϊόντων του ομίλου στην Ευρώπη.

11 Από τον Μάρτιο του έτους 2002, η SMK kft παρείχε στην Ουγγαρία, κατ' εντολήν και για λογαριασμό της SMK UK Ltd, υπηρεσίες υπεργολαβίας. Η εν λόγω δεύτερη εταιρία αγόρασε τις πρώτες ύλες και τα εξαρτήματα που ήταν αναγκαία για την κατασκευή των τελικών προϊόντων, δηλαδή των τηλεχειριστηρίων που αποτελούσαν μέρος ηλεκτρονικών εξοπλισμών. Οι συσκευές, οι εγκαταστάσεις και τα μέσα παραγωγής ήταν κυριότητας της SMK UK Ltd. Η SMK kft δεν διέθετε η ίδια αποθέματα πρώτων υλών ή τελικών προϊόντων και προέβη μόνο στη συναρμολόγηση των εν λόγω τηλεχειριστηρίων.

12 Μετά τη συναρμολόγηση, τα τελικά προϊόντα παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της SMK kft, ενώ ο λήπτης των υπηρεσιών, η SMK UK Ltd, τα πώλησε στην SMK Europe, η οποία ακολούθως τα μεταπώλησε στους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα αγοραστές. Η SMK kft ήταν επιφορτισμένη, από την SMK UK Ltd, με την παράδοση των προϊόντων αυτών στους εν λόγω αγοραστές. Τα εκδοθέντα στο πλαίσιο των εν λόγω πωλήσεων τιμολόγια, τα οποία επείχαν θέση μεταφορικών εγγράφων, εκδόθηκαν από την SMK UK Ltd στο όνομα του αγοραστή των τελικών προϊόντων, δηλαδή της SMK Europe, αλλά τα προϊόντα αυτά αποστέλλονταν απευθείας στους τελικούς αγοραστές, οι οποίοι βρίσκονταν εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτη χώρα, στους οποίους η SMK Europe είχε μεταπωλήσει τα εν λόγω προϊόντα. Σε κάθε περίπτωση, τα τελικά προϊόντα εξήλθαν από το έδαφος της Ουγγαρίας και ουδέποτε μεταφέρθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο.

13 Η SMK kft εξέδωσε στην SMK UK Ltd, ως αντιπαροχή για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, τιμολόγια φέροντα την τιμή κατασκευής των τελικών προϊόντων, άνευ φόρου, με την ένδειξη «δεν εμπίπτουν στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ». Επί του τιμολογίου αναγραφόταν ο βρετανικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της SMK UK Ltd.

14 Η Επιθεώρηση φορολογουμένων της Περιφερειακής Διευθύνσεως του Békés, η οποία υπαγόταν στην εθνική τελωνειακή και φορολογική υπηρεσία (στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), προέβη σε έλεγχο των δηλώσεων ΦΠΑ της SMK kft που αφορούσαν την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007.

15 Μετά τον έλεγχο αυτό, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ότι ο τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών υπεργολαβίας ήταν ο τόπος όπου πράγματι παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, δηλαδή η Ουγγαρία. Ειδικότερα, εκτίμησε ότι η SMK kft δεν είχε αποδείξει ότι τα τελικά προϊόντα είχαν αποσταλεί εκτός της Ουγγαρίας και ότι δεν ήταν, επομένως, δυνατό να θεωρηθεί το Ηνωμένο Βασίλειο ως τόπος παροχής των υπηρεσιών. Συνεπώς, η εν λόγω φορολογική αρχή βεβαίωσε φορολογική οφειλή ύψους 27 712 000 φιορινιών Ουγγαρίας (HUF) και απαίτησε από την SMK kft την καταβολή της.

16 Η SMK kft αμφισβήτησε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής ενώπιον της Főigazgatóság, υποστηρίζοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις που έθετε το άρθρο 15/Α, παράγραφοι 12 και 13, του νόμου περί ΦΠΑ και ότι, συνεπώς, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες υπεργολαβίας μπορούσαν να τιμολογηθούν άνευ ΦΠΑ ως δικαιοπραξίες εκτελεσθείσες εκτός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του νόμου αυτού. Υποστήριξε δε ότι δεν υφίστατο υποχρέωση μεταφοράς των τελικών προϊόντων στο κράτος μέλος του λήπτη των υπηρεσιών.

17 Με την απόφαση που εξέδωσε στις 10 Δεκεμβρίου 2012, η Főigazgatóság, αποφαινόμενη ως δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Έκρινε ότι τα τελικά προϊόντα είχαν πωληθεί από την SMK UK Ltd στην SMK Europe πριν από τη μεταφορά τους, ενώ βρίσκονταν ακόμη στο ουγγρικό έδαφος. Αποφάνθηκε δε, υπό τις συνθήκες αυτές, ότι η μεταφορά των προϊόντων αυτών ήταν συνέπεια της πωλήσεώς τους και όχι της παροχής υπηρεσιών υπεργολαβίας.

18 Περαιτέρω, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των δηλώσεων ΦΠΑ και φόρου εταιριών για τα έτη 2008 και 2009, καθώς και για την περίοδο από τον Ιανουάριο έως τον Μάρτιο του έτους 2010. Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η SMK kft παρέσχε επίσης, για λογαριασμό της SMK UK Ltd, υπηρεσίες υπεργολαβίας για τις οποίες δεν τιμολόγησε ΦΠΑ.

19 Κατόπιν επανελέγχου της υποθέσεως αυτής, ο γενικός διευθυντής της Főigazgatóság βεβαίωσε, σε βάρος της SMK kft, φορολογική οφειλή ύψους 107 616 000 HUF και της επέβαλε φορολογικό πρόστιμο ύψους 21 523 000 HUF καθώς και χρηματική ποινή λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 38 208 000 HUF. Έκρινε ότι, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 42, παράγραφος 1, στοιχεία b έως d, και 45 του νέου νόμου περί ΦΠΑ, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών υπεργολαβίας που παρέσχε η εταιρία αυτή κατά την ανωτέρω περίοδο βρισκόταν στην Ουγγαρία.

20 Η SMK kft προσέβαλε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής ενώπιον της NAV, η οποία, με απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2013, επικύρωσε την εν λόγω απόφαση κρίνοντας ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών υπεργολαβίας βρισκόταν στην Ουγγαρία.

21 Η SMK kft άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως της Főigazgatóság της 10ης Δεκεμβρίου 2012 και της αποφάσεως της NAV της 8ης Ιανουαρίου 2013 ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Όσον αφορά, πρώτον, την απόφαση της Főigazgatóság, η SMK kft υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο εργασίες που εκτελούνται σε αγαθά το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν απαιτεί την παράδοση των αγαθών αυτών στο κράτος μέλος του λήπτη των παρεχομένων υπηρεσιών. Κατά την άποψή της, αρκεί τούτα να αποτέλεσαν αντικείμενο μεταφοράς ή αποστολής εκτός του κράτους μέλους στο οποίο κατασκευάστηκαν.

22 Η SMK kft υπογραμμίζει ότι, μετά την εκ μέρους της παροχή υπηρεσιών, τα τελικά προϊόντα, τα οποία πωλήθηκαν σε αγοραστές εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος εκτός της Ουγγαρίας, εξήλθαν ως εκ τούτου από το ουγγρικό έδαφος. Το γεγονός ότι ο λήπτης των υπηρεσιών, δηλαδή η SMK UK Ltd, ήταν επίσης καταχωρισμένη στο ουγγρικό μητρώο ΦΠΑ το 2007 δεν σημαίνει ότι έλαβε τις παρασχεθείσες υπηρεσίες με ουγγρικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, διότι η κύρια δραστηριότητά της συνδεόταν με εγκατάσταση ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος. Η SMK kft εκτιμά ότι το άρθρο 15/Α, παράγραφος 14, του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνει στην οδηγία περί ΦΠΑ.

23 Η Főigazgatóság υποστηρίζει ότι η SMK kft όφειλε να χρησιμοποιήσει για την παροχή υπηρεσιών τον ουγγρικό αριθμό της φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, διότι η πώληση των τελικών προϊόντων που προέκυψαν από τις εργασίες της SMK kft είχε πραγματοποιηθεί στην Ουγγαρία. Συνεπώς, κατά τη γνώμη της, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών έπρεπε να θεωρηθεί ότι βρισκόταν στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους και ότι, επομένως, οι υπηρεσίες αυτές δεν εξέφευγαν του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του νόμου περί ΦΠΑ. Η μεταφορά των τελικών προϊόντων δεν ασκούσε επιρροή στο γεγονός ότι, μετά την παροχή των υπηρεσιών, η SMK kft ήταν υπόχρεη σε καταβολή ΦΠΑ.

24 Όσον αφορά, δεύτερον, την απόφαση της NAV της 8ης Ιανουαρίου 2013, η SMK kft εκτιμά ότι η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ δεν θα μπορούσε να συναχθεί από την οδηγία περί ΦΠΑ χωρίς την εφαρμογή αντίθετης προς την οδηγία αυτή ερμηνείας. Κατά την άποψή της, εναπόκειται στον λήπτη των υπηρεσιών να αποφασίσει ποιον βαρύνει η φορολογική υποχρέωση. Τέλος, η άρνηση εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής στις επίμαχες υπηρεσίες θα παραβίαζε τις αρχές της εδαφικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

25 Η NAV υποστηρίζει ότι, για την εφαρμογή της εξαιρέσεως που προβλέπει το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί εάν ο λήπτης των υπηρεσιών υπεργολαβίας διέθετε, ή όφειλε να διαθέτει, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Ουγγαρία. Υπογραμμίζει, συναφώς, ότι τα τελικά προϊόντα, τα οποία είχαν συναρμολογηθεί από την SMK kft, δεν απεστάλησαν στο κράτος μέλος στου οποίου το έδαφος βρίσκεται η έδρα της SMK UK Ltd, αλλά πωλήθηκαν ενώ βρίσκονταν στην Ουγγαρία, ούτως ώστε το εν λόγω κράτος μέλος να πρέπει να θεωρηθεί ως ο τόπος της πωλήσεως που πραγματοποίησε η SMK UK Ltd.

26 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Gyula) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, την έννοια ότι αφορά μόνον τους υποκείμενους στον φόρο λήπτες υπηρεσιών οι οποίοι δεν διαθέτουν ή δεν είναι υποχρεωμένοι να διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος εντός του οποίου παρέχονται πράγματι οι σχετικές υπηρεσίες;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, τυγχάνει το άρθρο 52 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλειστικής εφαρμογής για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, την έννοια ότι, εάν ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης υπηρεσιών υπεργολαβίας διαθέτει, ή όφειλε να διαθέτει, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε πλείονα κράτη μέλη, απόκειται στην αποκλειστική διακριτική ευχέρεια του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να αποφασίσει με ποιον αριθμό φορολογικού μητρώου θα λάβει τις εν λόγω υπηρεσίες (συμπεριλαμβανόμενης της περιπτώσεως κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο λήπτης των υπηρεσιών θεωρείται ότι είναι μεν εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του τόπου όπου παρασχέθηκαν πράγματι οι υπηρεσίες, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος);

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα περί απεριόριστης ευχέρειας επιλογής του αποδέκτη των υπηρεσιών, έχει το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι:

— μπορεί να θεωρηθεί ότι, έως την 31η Δεκεμβρίου 2009, η παροχή των υπηρεσιών έχει εκπληρωθεί με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που υποδεικνύεται από τον αποδέκτη υπηρεσιών, εάν τούτος είναι επίσης υποκείμενος σε φόρο καταχωρισθείς (εγκατεστημένος) σε άλλο κράτος μέλος, και εάν τα προϊόντα αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του κράτους στο οποίο παρασχέθηκαν πράγματι οι υπηρεσίες;

— ασκεί επιρροή στον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών το γεγονός ότι ο αποδέκτης είναι υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, αλλά παρέδωσε τα τελικά προϊόντα σε ενδιάμεσο πρόσωπο μέσω της αποστολής ή μεταφοράς τους εκτός του κράτους μέλους στο οποίο έγινε η εκτέλεση της παροχής και ότι το εν λόγω ενδιάμεσο πρόσωπο τα μεταπωλεί σε τρίτο κράτος μέλος της Ένωσης χωρίς ο αποδέκτης των υπηρεσιών υπεργολαβίας να έχει μεταφέρει τα τελικά προϊόντα πίσω στην έδρα του;

5) Εάν ο αποδέκτης των υπηρεσιών δεν έχει απεριόριστη ευχέρεια επιλογής, ασκούν επιρροή στην εφαρμογή του άρθρου 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010:

— οι περιστάσεις υπό τις οποίες ο αποδέκτης των υπηρεσιών κατασκευής προμηθεύεται και θέτει τις απαιτούμενες πρώτες ύλες στη διάθεση του εκτελούντος την κατασκευή,

— από ποιο κράτος μέλος και με ποιον αριθμό φορολογικού μητρώου πωλεί ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των υπηρεσιών τα προϊόντα που προκύπτουν από τις εν λόγω εργασίες κατασκευής,

— το γεγονός ότι, όπως εν προκειμένω, τα προϊόντα που προέκυψαν από τις εργασίες κατασκευής αποτέλεσαν, ενόσω ακόμη βρίσκονταν εντός του κράτους στο οποίο κατασκευάστηκαν, αντικείμενο πολλαπλών πωλήσεων στο πλαίσιο αλυσίδας συναλλαγών ενώ στη συνέχεια μεταφέρθηκαν εκτός του κράτους αυτού απευθείας στη διεύθυνση του τελικού αγοραστή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Πρέπει εκ προοιμίου να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δίνει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ. απόφαση Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ζήτημα στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι ο καθορισμός, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, του τόπου παροχής των υπηρεσιών υπεργολαβίας που παρέσχε η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη στην Ουγγαρία, κατ' εντολήν και για λογαριασμό της εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο SMK UK Ltd, η οποία είχε στην κυριότητά της τα προϊόντα για τα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει, επίσης, ότι οι επίμαχες υπηρεσίες συνίσταντο στη συναρμολόγηση από την προσφεύγουσα στην κύρια δίκη τηλεχειριστηρίων κυριότητας της SMK UK Ltd. Μετά τη συναρμολόγησή τους, τα επίμαχα τελικά προϊόντα παρέμεναν στην Ουγγαρία. Η SMK UK Ltd τα πωλούσε ακολούθως στην SMK Europe, η οποία τα μεταπωλούσε σε αγοραστές εγκατεστημένους είτε σε άλλο κράτος μέλος είτε σε τρίτη χώρα. Συνεπώς, τα εν λόγω τελικά προϊόντα αποτέλεσαν αντικείμενο μεταφοράς ή αποστολής εκτός της Ουγγαρίας μόνο μετά τη μεταπώλησή τους.

29 Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο διακρίνει την περίοδο κατά την οποία ο λήπτης των παρεχομένων υπηρεσιών διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τόσο στην Ουγγαρία όσο και στο Ηνωμένο Βασίλειο από την περίοδο κατά την οποία δεν διέθετε πλέον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Ουγγαρία.

30 Κατόπιν των προεκτεθέντων, τα πέντε προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, πρέπει να θεωρηθούν ότι αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα εάν το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τόσο στο κράτος μέλος στο οποίο πράγματι παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες όσο και σε άλλο κράτος μέλος, εν συνεχεία δε μόνο στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και κατά τις οποίες τα κινητά ενσώματα αγαθά για τα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές

αποτέλεσαν αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους της υλικής εκτελέσεως των εν λόγω υπηρεσιών όχι μετά την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών, αλλά μετά τη μεταγενέστερη πώληση των ανωτέρω αγαθών.

31 Η οδηγία περί ΦΠΑ, η οποία αντικατέστησε την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία) περιλαμβάνει τον τίτλο V, περί του τόπου των φορολογητέων πράξεων. Το κεφάλαιο 3 του τίτλου αυτού αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, τα δε τμήματα 2 και 3 αυτού ορίζουν αντίστοιχα τους γενικούς κανόνες για τον καθορισμό του τόπου φορολογήσεως των υπηρεσιών αυτών και προβλέπουν ειδικές διατάξεις για την παροχή ειδικών υπηρεσιών. Τα άρθρα 44 έως 59 της οδηγίας περί ΦΠΑ περιέχουν, όπως και το άρθρο 9, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας, κανόνες που καθορίζουν τον τόπο φορολογήσεως βάσει συγκεκριμένων σημείων αναφοράς (βλ. απόφαση Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 37 και 38).

32 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 φορολογήσεως εσόδων (απόφαση Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Συνεπώς, μια διάταξη όπως το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθορίζει τον τόπο φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών και οριοθετεί τις αρμοδιότητες των κρατών μελών. Για τον σκοπό αυτό, η εν λόγω διάταξη επιδιώκει την ορθολογική κατανομή των αντίστοιχων πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ, καθορίζοντας με ομοιόμορφο τρόπο τον τόπο φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών (βλ., συναφώς, απόφαση Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψεις 50 και 51).

34 Πρέπει να υπομνησθεί ότι ο γενικός κανόνας του καθορισμού του τόπου φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο εργασίες σε κινητά ενσώματα αγαθά ορίζεται στο άρθρο 52, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το γράμμα του οποίου ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι ο τόπος της υλικής εκτελέσεώς τους [όπου πράγματι παρασχέθηκαν].

35 Το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι, κατά παρέκκλιση από τον εν λόγω κανόνα, ο τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο έδαφος του οποίου πράγματι παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές, θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε στον λήπτη των υπηρεσιών τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές. Η παρέκκλιση αυτή εφαρμόζεται μόνον όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους στο οποίο πράγματι παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

36 Συνεπώς, από το γράμμα του άρθρου 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο παρέκκλιση εφαρμόζεται όταν συντρέχουν σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να «διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ» σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο έδαφος του οποίου πράγματι παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές και, δεύτερον, τα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται εκτός του κράτους μέλους της υλικής εκτελέσεως των υπηρεσιών.

37 Καθόσον ο τόπος παροχής των υπηρεσιών πρέπει να καθορίζεται μόνο βάσει των πραγματικών στοιχείων που αφορούν την επίμαχη φορολογητέα πράξη, η δεύτερη προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ για την εφαρμογή της παρεκκλίσεως που προβλέπει πρέπει να εξετάζεται μόνο βάσει των στοιχείων αυτών και όχι βάσει ενδεχόμενων μεταγενέστερων πράξεων.

38 Συνεπώς, προκειμένου να τύχει εφαρμογής το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει η μεταφορά ή η αποστολή των αγαθών να πραγματοποιείται στο πλαίσιο της πράξεως την οποία αφορούν οι εργασίες επί των αγαθών αυτών, πριν από την πραγματοποίηση τυχόν άλλης πράξεως υποκείμενης στον ΦΠΑ σχετικής με τα εν λόγω αγαθά.

39 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία και όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, μετά τη συναρμολόγησή τους, τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης τελικά προϊόντα παρέμεναν στην Ουγγαρία και μεταφέρονταν εκτός του εν λόγω κράτους μέλους μόνο μετά από πράξεις συνιστάμενες στην πώληση και μεταπώληση των προϊόντων αυτών.

40 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, στο πλαίσιο παροχής της επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών, δεν υπήρξε μεταφορά ή αποστολή των αγαθών εκτός του κράτους μέλους υλικής εκτελέσεως των υπηρεσιών αυτών. Επομένως δεν πληρούνταν η προβλεπόμενη στο άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋπόθεση της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών. Συνεπώς, ο τόπος φορολογήσεως των υπηρεσιών αυτών πρέπει να καθοριστεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 52, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής βάσει του οποίου ο τόπος αυτός είναι το κράτος μέλος της υλικής εκτελέσεώς τους, εν προκειμένω η Ουγγαρία.

41 Περαιτέρω πρέπει να διαπιστωθεί, όσον αφορά την πρώτη προβλεπόμενη προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ότι το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια της περιόδου παροχής των επίμαχων υπηρεσιών, ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τόσο στην Ουγγαρία όσο και στο Ηνωμένο Βασίλειο, εν συνεχεία δε μόνο στο δεύτερο κράτος μέλος, είναι άνευ σημασίας για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, καθόσον στο πλαίσιο παροχής των υπηρεσιών αυτών, τα αγαθά δεν είχαν μεταφερθεί ούτε είχαν αποσταλεί εκτός της Ουγγαρίας.

42 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τόσο στο κράτος μέλος στο οποίο εκτελέστηκαν υλικά οι υπηρεσίες όσο και σε άλλο κράτος μέλος, εν συνεχεία δε μόνο στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και κατά τις οποίες τα κινητά ενσώματα αγαθά για τα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές αποτέλεσαν αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους της υλικής εκτελέσεως των εν λόγω υπηρεσιών όχι μετά την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών, αλλά μετά τη μεταγενέστερη πώληση των ανωτέρω αγαθών.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 55 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε έως την 1η Ιανουαρίου 2010, έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας τόσο στο κράτος μέλος στο οποίο εκτελέστηκαν υλικά οι υπηρεσίες όσο και σε άλλο κράτος μέλος, εν συνεχεία δε μόνο στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και κατά τις οποίες τα κινητά ενσώματα αγαθά για τα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές αποτέλεσαν

αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους της υλικής εκτελέσεως των εν λόγω υπηρεσιών όχι μετά την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών, αλλά μετά τη μεταγενέστερη πώληση των ανωτέρω αγαθών.

(υπογραφές)