

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

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 stanowić nadużycie konstrukcji między usługodawcą i osobą trzecią na miejsce świadczenia usługi – 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 leżące u jego podstaw dyrektywę, jej zastosowanie do usługi transgranicznej prowadzi do różnych rezultatów. Zarówno Portugalia, jak i Węgry uważają, że miejsce świadczenia usługi 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 sformułowała Trybuna(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 rzeczono miejsce znajduje się zarówno w jednym, jak i w drugim państwie członkowskim. Innymi słowy: nie może być konfliktów kwalifikacyjnych.

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 otrzyma i wyświadczy 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 usługi lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności

gospodarczej, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

10. To okre?lenie miejsca zosta?o uzupe?nione w odniesieniu do spornego 2009 roku przez art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT:

„1. Miejszem ?wiadczenia wymienionych poni?ej us?ug, wykonywanych na rzecz us?ugobiorców maj?cych siedzib? poza Wspólnot? lub na rzecz podatników maj?cych siedzib? we Wspólnocie, ale w innym pa?stwie ni? us?ugodawca, jest miejsce, w którym us?ugobiorca posiada siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, na rzecz którego ?wiadczone s? us?ugi lub, w przypadku ich braku, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu:

k) us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn?, takie jak us?ugi, o których mowa w za??czniku II”.

11. Wspomniany za??cznik II [„Przyk?adowy wykaz us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)"] wymienia mi?dzy innymi „[t]worzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdaln[?] konserwacj[?] oprogramowania i sprz?tu” oraz „dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udost?pnianie baz danych”.

12. Artyku? 196 dyrektywy regulowa? przeniesienie obowi?zku podatkowego na us?ugobiorc? w przypadku us?ugi ?wiadczonej przez podatnika maj?cego siedzib? za granic?, w odniesieniu do spornego 2009 roku, w nast?puj?cy sposób:

„Do zap?aty VAT zobowi?zany jest b?d?cy podatnikiem us?ugobiorca, na rzecz którego dokonano ?wiadczenia us?ug, o których mowa w art. 56, lub us?ugobiorca zidentyfikowany do celów VAT w pa?stwie cz?onkowskim, w którym VAT jest nale?ny, a na rzecz którego wykonano us?ugi, o których mowa w art. 44, 47, 50, 53, 54 i 55, je?eli us?ugi s? ?wiadczone przez podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

13. W odniesieniu za? do spornego 2011 roku art. 44 dyrektywy okre?la miejsce ?wiadczenia us?ugi w przypadku us?ug ?wiadczonych na rzecz podatnika w nast?puj?cy sposób:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone na rzecz sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika znajduj?cego si? w miejscu innym ni? jego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym podatnik b?d?cy us?ugobiorc? ma sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

14. Artyku? 196 dyrektywy (przeniesienie obowi?zku podatkowego na us?ugobiorc?) w odniesieniu do spornego 2011 roku brzmi odpowiednio:

„Do zap?aty VAT zobowi?zany jest ka?dy podatnik lub osoba prawna nieb?d?ca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której ?wiadczone s? us?ugi obj?te art. 44, je?eli us?ugi te s? ?wiadczone przez podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

2. **Rozporz?dzenie nr 904/2010**

15. Ponadto wspó?prac? organów administracji pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie VAT reguluje rozporz?dzenie (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 zwanego z działością 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 umożliwiającej 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 umożliwiającej 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 (ustawa CXXVII z 2007 r. o ogólnym podatku obrotowym).

III. Postępowanie główne

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

19. Tem 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”).

20. Te rozbieżne decyzje są ostatecznie kontynuacją najwyraźniej do dzisiaj nierozwiniętego 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 ta umowa licencyjna 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 całościową sztuczną konstrukcję, ukrywając 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 zbadać 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 swój własny odpowiedzialny 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 niezbędnym 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 skarżących 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. „Logiczne konsekwencje” 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.

B. Postępowanie główne przed sądem

24. Skarżąca jest takim przedsiębiorstwem świadczącym usługi wsparcia 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 skarżących.

25. Skarżąca zatrudnia 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 było ogólny podatek obrotowy i dotyczyła ona drugiej połowy 2009 r. oraz całego roku podatkowego 2011. W wyniku kontroli, uwzględniając uwagi skarżących, organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję z dnia 10

lutego 2020 r. nakładaj?c? na skar??c? dodatkowe zobow?zanie podatkowe w wysoko?ci 458 438 000 forintów (HUF) (oko?o 1, 25 mln EUR) i wymierzy? ponadto grzywn? skarbow? w wysoko?ci 343 823 000 HUF (oko?o 1 mln EUR) oraz odsetki za zw?ok? w wysoko?ci 129 263 000 HUF (oko?o 350 000 EUR). Skar??ca wnios?a odwo?anie od tej decyzji, które zosta?o oddalone decyzj? z dnia 6 kwietnia 2020 r.

28. Decyzje organu podatkowego b?d?cego drug? stron? post?powania opiera?y si? na ustaleniu, zgodnie z którym faktycznym odbiorc? us?ug ?wiadczonych przez skar??c? na rzecz spó?ki Lalib nie by?a spó?ka Lalib, lecz spó?ka WML. W zwi?zku z nowym post?powaniem przeprowadzonym wobec spó?ki WML stwierdzono, ?e us?ugi za po?rednictwem Internetu by?y ?wiadczone nie przez spó?k? Lalib z Portugalii, lecz przez spó?k? WML na W?grzech. Sporna umowa licencyjna mi?dzy spó?k? Lalib i spó?k? WML by?a pozorna.

29. Skar??ca wnios?a skarg? na t? decyzj?. Uwa?a ona, ?e – podobnie jak inne przedsi?biorstwa partnerskie – ?wiadczy?a bezpo?rednio us?ugi wsparcia na rzecz spó?ki Lalib, a nie spó?ki WML. W odniesieniu do umów zawartych ze spó?k? Lalib, nie wyst?powali w nich ani spó?ka WML, ani wi?kszo?ciowy udzia?owiec spó?ki WML. W ramach post?powania wszcz?tego przeciwko WML w?gierska dyrekcja podatkowa ds. du?ych podatników krajowej administracji podatków i ce? zwróci?a si? do portugalskiego organu o wyja?nienie okoliczno?ci faktycznych. W odpowiedzi na ten mi?dzynarodowy wniosek portugalski organ wyra?nie wskaza?, ?e spó?ka Lalib mia?a siedzib? w Portugalii, ?e w rozpatrywanym okresie spó?ka Lalib rzeczywi?cie prowadzi?a dzia?alno?? gospodarcz? na w?asny rachunek i na swoje ryzyko oraz ?e posiada ona wszelkie zasoby techniczne i ludzkie niezb?dne do wykorzystywania wiedzy zdobytej na szcz?blu mi?dzynarodowym.

30. Z uwagi na to, ?e pomimo przeprowadzonego ju? post?powania prejudycjalnego okre?lenie miejsca transakcji wykonywanych za po?rednictwem strony internetowej (przez spó?k? Lalib lub spó?k? WML) jest oceniane odmiennie przez portugalsk? i w?giersk? administracj? podatkow?, co mo?e mie? wp?yw na miejsce ?wiadczenia us?ug przez skar??c?, s?d w?a?ciwy do rozpoznania skargi uwa?a, ?e ponowny wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest konieczny.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i post?powanie przed Trybuna?em

31. W tych okoliczno?ciach F?városi Törvényszék (s?d dla miasta sto?ecznego, W?gry) zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce dwa obszernie pytania:

„1. Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e spó?ka korzystaj?ca z licencji know-how – spó?ka z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim Unii (w post?powaniu g?ównym – w Portugalii) – nie ?wiadczy us?ug dost?pnych na stronie internetowej na rzecz u?ytkowników ko?cowych, w zwi?zku z czym nie mo?e by? odbiorc? us?ugi wsparcia technicznego w zakresie know-how ?wiadczonej przez podatnika, dzia?aj?cego w charakterze podwykonawcy, z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (w post?powaniu g?ównym – na W?grzech), lecz ?e podatek ów ?wiadczy tak? us?ug? na rzecz spó?ki udzielaj?cej licencji know-how z siedzib? w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim, w sytuacji gdy spó?ka korzystaj?ca z licencji:

a) posiada?a biura wynaj?te w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim, infrastruktur? informatyczn? i biurow?, w?asny personel i du?e do?wiadczenie w dziedzinie handlu elektronicznego, a tak?e mia?a w?a?ciciela o szerokich stosunkach mi?dzynarodowych oraz osob? zarz?dzaj?c? wykwalifikowan? w dziedzinie handlu elektronicznego;

b) zdoby?a know-how odzwierciedlaj?ce 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 umożliwiającej dostęp do stron internetowych przez Internet;
- f) była wymieniona na stronach internetowych jako dostawca usług;
- 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 usług (w szczególności z bankami, które oferowały płatności 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, bazą danych użytkowników końcowych umożliwiającą wystawianie im faktur za świadczenie usług oraz własne oprogramowanie do fakturowania;
- j) wskazywała na stronach internetowych swój siedzibę w pierwszym państwie członkowskim jako fizyczny obsługa 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) okoliczności, 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 usług dostępnej na stronach internetowych, ani przed okresem objętym badaniem, ani po nim, stanowiła obiektywną przeszkodę w świadczeniu usług w tym innym państwie członkowskim za pośrednictwem stron internetowych; oraz iii) spółka korzystająca z licencji i jej przedsiębiorstwa powiżane 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 należą interpretować w ten sposób, że spółka udzielająca licencji know-how – spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim – świadczy usługi dostarczane na stronie internetowej na rzecz użytkowników końcowych, w związku z czym jest odbiorcą usług wsparcia technicznego w zakresie know-how świadczonych 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) posiada własne zasoby obejmujące wyodrębnienie wynajmowane biuro i komputer użytkowany przez osobę zarządzającą tym podmiotem;
- b) zatrudnia jako swoich pracowników jedynie osobę zarządzającą i radcę prawnego, który pracował w niepełnym wymiarze godzin przez kilka godzin tygodniowo;
- c) zawarła jedynie umowy dotyczące 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 płatności 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 usług świadczonych 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 tego 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 usług jako podwykonawcy na rzecz spółki korzystającej z licencji, wykonując odpowiadające im zadania, nie wyłącza 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, rzeczony miejsce znajdowałoby się w Portugalii, w związku z czym Portugalia prawidłowo pobrałaby wówczas VAT. Gdyby zaś faktycznym odbiorcą usługi był przedsiębiorstwo na Węgrzech (np. spółka WML), wówczas miejsce świadczenia usług informatycznych znajdowałoby się na Węgrzech, w związku z czym Węgry prawidłowo zdałyby zapłatę VAT.

35. Przy bliższej analizie dla skarżących nie ma znaczenia, gdzie znajduje się miejsce świadczenia usług, jeżeli obaj wchodzićcy w rachubę usługobiorcy są spółkami uprawnionymi do odliczenia podatku naliczonego i pać uzgodnione cenę powiększoną o VAT. Różne stawki podatkowe między Węgrami a Portugaliją nie mają wówczas żadnego skutku. Dla skarżących 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 skarżących. 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 po prostu stawia pytanie, czy (ewentualnie) bądźce nadużyciem przeniesienie licencji może mieć wpływ na miejsce świadczenia usług przez osobę trzecią.

38. Proponuję zatem, aby Trybunał znacznie skrócić i przeformułować 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 spółka WML) praktyki stanowiącej nadużycie prowadzi do tego, że ta osoba trzecia 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 reguluje 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 przeddefiniowane w taki sposób, aby stworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano danych transakcji(9).

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 skarżących, 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 skarżących, jeśli świadczy ona usługi wsparcia informatycznego na rzecz spółki portugalskiej, a nie na rzecz spółki węgierskiej. Portugalia oczywiście zwraca na to uwagę.

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

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 podlegający 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 usługi 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. Takie wykażni, 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 usługi.

50. Artykuł 196 dyrektywy VAT przewiduje bowiem przeniesienie obowiązku podatkowego z usługodawcy (tutaj skarżącą) 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 miałyby trudność 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 takie możliwości ma tylko kontrahent, który jest zobowiązany do spełnienia świadczenia wzajemnego na podstawie wspomnianego stosunku prawnego.

52. W rezultacie z wykażni przepisów dotyczących określenia miejsca świadczenia usługi 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 stanowiacej 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. Przeciwnie stanowisko węgierskich organów podatkowych jest sprzeczne z systemem dyrektywy VAT w jej podstawach. Stanowisko to jest oparte na założeniu, że ze stanowicie 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 mogły 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 umowa licencyjna pomiędzy spółką WML a spółką Lalib należy oceniać

jako stanowi?c? nadu?ycie.

55. Zgodnie z t? logik? nie tylko us?ugi skar??cej, ale wszystkie us?ugi, które spó?ka Lalib – istniej?ce przedsi?biorstwo portugalskie (je?li portugalska odpowied? na w?gierski wniosek o udzielenie informacji zosta?a prawid?owo przytoczona) – otrzyma?aby w zwi?zku z prowadzeniem strony internetowej, podlega?yby bowiem opodatkowaniu na W?grzech; dotyczy?oby to równie? us?ug innych portugalskich us?ugodawców. Okoliczno??, ?e w?gierska administracja podatkowa – w przeciwie?stwie do portugalskiej administracji podatkowej – uwa?a, ?e spó?ka Lalib albo nie istnieje, albo powinna by? pod tym wzgl?dem uto?samiana ze spó?k? WML, nie jest w ka?dym razie wystarczaj?c? podstaw? dla tego opodatkowania.

2. Uwzgl?dnienie neutralno?ci warto?ci przepisów dotycz?cych VAT

56. Po pierwsze, dyrektywa VAT jest co do zasady neutralna pod wzgl?dem warto?ci(14). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u nale?y uwzgl?dni? obiektywny charakter danej transakcji(15). Dotyczy to w szczególno?ci wyk?adni przepisów okre?laj?cych miejsce opodatkowania ?wiadczenia us?ug, których celem jest – jak to trafnie sformu?owa? Trybuna? – unikni?cie z jednej strony zbiegu w?a?ciwo?ci, mog?cego prowadzi? do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (dok?adniej rzecz ujmuj?c: transakcji)(16). S?u?? one zatem rozdzieleniu kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi.

57. To, czy korzystaj?cy z serwisu mycia samochodu, czyli us?ugi, jest jednocze?nie w?a?cicielem samochodu, skutecznie wynaj?? samochód lub ukrad? samochód, nie ma znaczenia dla pytania, kto jest us?ugobiorc? i gdzie znajduje si? miejsce ?wiadczenia us?ugi. Równie? z?odziej, który zleci? i zap?aci? za czyszczenie skradzionego samochodu, jest i pozostaje us?ugobiorc?, w zwi?zku z czym miejsce ?wiadczenia us?ugi jest okre?lane wed?ug jego osoby (np. czy jest podatnikiem, czy nie – zob. art. 44 dyrektywy VAT z jednej strony i art. 45 z drugiej strony).

3. Uwzgl?dnienie perspektywy us?ugodawcy

58. Przywo?ana powy?ej logika w?gierskich organów podatkowych pomija ponadto technik? opodatkowania po?redniego w zakresie VAT. Obja?niona na przyk?adzie z?odzieja samochodów „zasada abstrakcyjno?ci” wynika bowiem z faktu, ?e przedsi?biorca ?wiadczy?cy us?ug? dzia?a jako wyd?u?one rami? pa?stwa przy poborze podatku („inkasent podatkowy na rzecz pa?stwa”(17)). Poniewa? nie czyni tego dobrowolnie, ale z mocy nakazu prawa, mo?na by go równie? okre?li? jako „przymusowego pomocnika pa?stwa”(18).

59. Ten pomocnik pa?stwa musi jednak wiedzie?, gdzie znajduje si? miejsce dostawy lub ?wiadczenia us?ugi, aby móc zastosowa? prawid?ow? stawk? podatku i odprowadzi? w?a?ciwy podatek. Je?eli miejsce ?wiadczenia us?ugi zale?y od cechy us?ugobiorcy (np. czy jest podatnikiem), to us?ugodawca musi mie? wówczas mo?liwo?? samodzielnego ustalenia tej cechy.

60. Może ustalić i określić swojego kontrahenta, który na podstawie ustalonej 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 usługi. To, kto jest rzeczywistym właścicielem samochodu, który ma zostać umyty, może służyć pozostawiając 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 komisju**

61. Ponadto, jak wyrażone 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 działającego 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 cała konstrukcja prawną między spółką Lalib, spółką WML i skarżącą należało ocenić jako jedno powołane nadużycie prawa. Umożliwiłoby to przededefiniowanie 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 okoliczności, 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, istnieje powołane wątpliwości w tym względzie. Również Komisja wydaje się zakładać, że wyjątkowo 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 skarżącą 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. **Podsumowanie: 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 skarżącego. Jednak mimo to również w niniejszym postępowaniu istnieje *ryzyko podwójnego opodatkowania nieodwracalnie związane* z systemem VAT. Ryzyko to zrealizuje się, gdyby sąd odsyłający miał stwierdzić, że cała konstrukcja prawna między spółką Lalib, spółką WML i skarżącego należałaby do jednego nadużycie prawa.

67. Wątpliwość, że ma miejsce świadczenie usługi na rzecz spółki WML, oraz że miejsce świadczenia usług znajduje się na Węgrzech i pobrałoby VAT na Węgrzech. Natomiast Portugalia prawdopodobnie nadal nie oceniłaby przedmiotowego stanu faktycznego jako nadużycia prawa, tak więc usługobiorcą byłaby spółka Lalib, a miejsce świadczenia usług 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 zagrożeń 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 państwa członkowskie, które jako pierwsze ustala podatek, nie wiążą 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.

71. Kwestia otwarta 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. Gdyby sąd jednego państwa członkowskiego stwierdził, 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 chodzi o 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 stanowicej 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 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 zakłócaoby 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* leżała odmienna ocena stanu faktycznego w dwóch państwach członkowskich, co sąd odsyłający wyraził podkreślić 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 za??da? s?d odsy?aj?cy.

80. Aby jednak uwzgl?dni?, ?e ocena stanu faktycznego nale?y co do zasady do s?du krajowego i ?e pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? wymiany informacji na mocy rozporz?dzenia nr 904/2010 oraz osi?gni?cia porozumienia w ramach Komitetu ds. VAT (art. 398 dyrektywy VAT), Trybuna? móg?by uzale?ni? udzielenie odpowiedzi na takie pytania prejudycjalne od tego, aby z regu?y zosta?y wcze?niej wyczerpane te inne mo?liwo?ci.

VI. Wnioski

81. Proponuj? zatem, aby Trybuna? odpowiedzia? na pytania zadane przez F?városi Törvényszék (s?d dla miasta sto?ecznego, W?gry) w nast?puj?cy sposób:

1. Us?ugobiorc? w?a?ciwego dla okre?lenia miejsca ?wiadczenia nale?y okre?li? z punktu widzenia us?ugodawcy zgodnie z le??cym u podstaw stosunkiem prawnym, z którego wynika, kto ma ponosi? koszty z tytu?u otrzymanej us?ugi. Zarzut nadu?ycia prawa, który dotyczy wy??cznie us?ugobiorcy i osoby trzeciej, jest bez znaczenia dla okre?lenia us?ugobiorcy i miejsca ?wiadczenia us?ug.
2. Zasada neutralno?ci dyrektywy VAT oraz rozporz?dzenia nr 904/2010, przy uwzgl?dnieniu karty praw podstawowych i swobód podstawowych, sprzeciwia si? podwójnemu opodatkowaniu VAT jednej i tej samej transakcji przez kilka pa?stw cz?onkowskich. Je?eli to podwójne opodatkowanie opiera si? na odmiennej ocenie stanu faktycznego, a pa?stwa cz?onkowskie nie dojd? do zgodnego rozwi?zania, s?d krajowy mo?e lub musi zwróci? si? do Trybuna?u o znalezienie takiego rozwi?zania.
- 1 J?zyk orygina?u: niemiecki.
- 2 Zobacz w tym wzgl?dzie na przyk?ad 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); oraz z dnia 20 pa?dziernika 1993 r., Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).
- 3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., Dz.U. 2006, L 347, s. 1.
- 4 W tym wzgl?dzie w brzmieniu ostatnio zmienionym dyrektyw? Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r., Dz.U. 2009, L 175, s. 12.
- 5 W tym wzgl?dzie w brzmieniu ostatnio zmienionym dyrektyw? 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. zmieniaj?ca dyrektyw? 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca ?wiadczenia us?ug, Dz.U. 2008, L 44, s. 11.
- 7 Rozporz?dzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 pa?dziernika 2010 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej (Dz.U 2010, L 268, s. 1).
- 8 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).
- 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); oraz z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i. in. (C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 98).

10 Wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42); oraz 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 televizija (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).

12 Podobnie już wyroki: z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 24); oraz 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.

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); oraz 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); oraz 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); oraz 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); oraz 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.

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); oraz 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 Expeditieur (15/81, EU:C:1982:135, 2 pkt 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).

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); oraz z dnia 5 lipca 2018 r., *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 64 i pkt 66); oraz 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), oraz z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 29, 30 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

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); oraz 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 warunków jest interpretowany 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 podstawą stanowiła odmienna ocena emisji „kredytów” w państwach członkowskich.