

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

16. června 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 2, 24 a 43 – Místo poskytnutí služby – Služby technické podpory poskytované společností se sídlem v jiném členském státě – Zneužití práva – Posouzení skutečností – Nedostatek pravomoci“

Ve věci C-596/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 28. září 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 12. listopadu 2020, v řízení

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič a D. Gratsias, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za DuoDecad Kft. Z. Várszegim, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu předseda L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jakož i P. Barros da Costa, poté R. Campos Lairesem a P. Barros da Costa, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi V. Uherem a A. Tokárem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. února 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1, čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z

přidané hodnoty (Úř. vřst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi DuoDecad Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství Národního dařového a celního úřadu, Mařarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“) ve vřci platby daně z přidané hodnoty (DPH) za služby poskytované společností DuoDecad v letech 2009 a 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 řlánek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 stanoví, že předmětem DPH je poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci řlenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 řlánek 24 této směrnice stanoví:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

2. ‚Telekomunikačními službami‘ se rozumí služby vztahující se k přenosu, vysílání a přijmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení ři postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání ři příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvřtových informačních sítí.“

5 Ve znění platném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009 tato směrnice v řlánku 43 stanovila:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické řinnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo ři stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

6 Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112 (Úř. vřst. 2008, L 44, s. 11), nahradila s účinností od 1. ledna 2010 řlánky 43 až 59 směrnice 2006/112. Posledně uvedená směrnice ve znění vycházejícím ze směrnice 2008/8 v řlánku 44 stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické řinnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické řinnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

7 V tomto znění směrnice 2006/112 v řlánku 45 stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické řinnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické řinnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

8 Ve znění platném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009 tato směrnice v řlánku 56

stanovila:

„1. „Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo [Evropské] [s]pole?enství nebo osob? povinné k dani usazené ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické ?innosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo ?i stálou provozovnu, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

k) elektronicky poskytovaná[é] služba[y], zejména služby uvedené v p?íloze II.

[...]“

9 V tomto zn?ní uvád?la sm?rnice 2006/112 ve své p?íloze II, nadepsané „Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle ?l. 56 odst. 1 [písm.] k)“, zejména „[h]ostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba program? a za?ízení“ a „dodání obrázk?, text? a informací a zp?ístup?ování databází“.

10 Sm?rnice 2006/112, ve zn?ní vycházejícím ze sm?rnice 2008/8, v ?látku 59 stanoví:

„Místem poskytnutí následujících služeb osob? nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Spole?enství, je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

k) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v p?íloze II.

[...]“

Ma?arské právo

11 Ve zn?ní použitelném na skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení az általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. törvény [zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.))] v ?látku 37 stanovil:

„(1) V p?ípad? poskytnutí služby osob? povinné k dani je místem poskytnutí služby místo, kde je příjemce služby usazen za ú?elem výkonu ekonomické ?innosti, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

(2) V p?ípad? poskytnutí služby osob? nepovinné k dani je místem poskytnutí služby místo, kde je poskytovatel služby usazen za ú?elem výkonu ekonomické ?innosti, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

12 V tomto zn?ní tento zákon v ?látku 46 stanovil:

„(1) U služeb uvedených v tomto ?látku je místem poskytnutí služby místo, kde má v této souvislosti příjemce nepovinný k dani své sídlo, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje, pokud se takové místo nachází mimo území Spole?enství.

(2) Službami podle tohoto ?látku se rozumí:

[...]

k) elektronicky poskytované služby.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 DuoDecad je společnost registrovaná v Maďarsku, jejíž hlavní činností je počítačové programování. Poskytovala služby technické podpory společnosti Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (dále jen „Lalib“), společnosti se sídlem na Madeiře (Portugalsko), která elektronicky poskytuje zábavní služby a je jejím hlavním zákazníkem. V této souvislosti vystavila za období od července do prosince 2009, jakož i za celý rok 2011, faktury v celkové výši 8 086 829,40 eura.

14 Po provedení kontroly u společnosti DuoDecad, která se týkala druhého pololetí roku 2009 a celého roku 2011 jí daňový orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 10. února 2020 uložil, aby zaplatila nedoplatek DPH v celkové výši 458 438 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 1 286 835 eur), pokutu ve výši 343 823 000 HUF (přibližně 964 767 eur) a úroky z prodlení ve výši 129 263 000 HUF (přibližně 362 841 eur), přičemž měl za to, že skutečným příjemcem služeb nebyla společnost Lalib, nýbrž společnost WebMindLicences Kft (dále jen „WML“), obchodní společnost registrovaná v Maďarsku, která má know-how umožňující elektronické poskytování zábavních služeb a která uzavřela se společností Lalib licenční smlouvu za účelem využívání tohoto know-how.

15 Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí bylo v návaznosti na stížnost společnosti DuoDecad potvrzeno rozhodnutím odvolacího ředitelství ze dne 6. dubna 2020, podala společnost DuoDecad proti tomuto rozhodnutí žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), který je příslušným soudem.

16 Na podporu této žaloby společnost DuoDecad tvrdí, že služby technické podpory dotčené ve věci v původním řízení musí být považovány za služby poskytované společností Lalib v Portugalsku, jelikož všechny podmínky stanovené v tomto ohledu Soudním dvorem byly splněny. Má za to, že rozhodnutí odvolacího ředitelství je nesprávné v rozsahu, v němž toto rozhodnutí neidentifikuje správný obsah těchto služeb, jelikož tyto služby nesprávně staví na roveř přímému zajištění technického provozu dotčených internetových stránek, a tím opomíjí skutečnost, že společnost Lalib disponovala lidskými a materiálními zdroji nezbytnými k poskytování služeb, které dodává. Tvrdí, že své asistenční služby poskytovala přímo společnosti Lalib, nikoli společnosti WML, a že se aktivně podílela na úkolech, které nebyly zahrnuty v dotčené licenční smlouvě o know-how. Za tímto účelem společnost Lalib kontrolovala a sledovala společnost DuoDecad a dávala jí pokyny, zatímco společnost WML se nejevila jako zákazník, a nemohla proto vznášet žádné požadavky ani jí dávat žádné pokyny.

17 Společnost DuoDecad rovněž tvrdí, že podle odpovědí poskytnutých portugalským daňovým orgánem v odpověď na žádost maďarských orgánů o mezinárodní spolupráci podanou v rámci řízení týkajícího se společnosti WML portugalské orgány jasně uvedly, že společnost Lalib je usazena v Portugalsku, kde vykonává skutečnou ekonomickou činnost na vlastní riziko, a že disponuje všemi technickými a lidskými zdroji nezbytnými k využívání získaného know-how. Kromě toho místo poskytování zábavních služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení, nemohlo být v Maďarsku z důvodu existence objektivní překážky, a sice neexistence finančních institucí umožňujících platbu kreditní kartou na stránkách s obsahem pro dospělé. Společnost DuoDecad dodává, že se společnost Lalib jevila v této věci vnějším světu jako poskytovatelka těchto zábavních služeb, že tato společnost uzavřela smlouvy svým vlastním jménem, měla k dispozici

databázi zákazníků, kteří za uvedené služby platili protiplnění, disponovala rovněž jejími plynoucími z těchto služeb, kontrolovala vývoj daného know-how a rozhodovala o jeho zavedení. Kromě toho bylo její sídlo uvedeno jako fyzické místo pro zákaznickou podporu.

18 Odvolací soudy uvádí, že provedlo u společnosti WML šetření, během něhož vyšlo najevo, že zábavní služby dotčené v původním řízení neposkytovala společnost Lalib, ale společnost WML z Maarska, přičemž licenční smlouva mezi oběma společnostmi byla podle jeho názoru „fiktivní“.

19 Předkládající soud konstatuje, že Soudní dvůr zejména v rozsudku ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), vyložil příslušná ustanovení směrnice 2006/112, ale má za to, že ve věci v původním řízení je nezbytný dodatečný výklad, neboť portugalský daňový orgán a maarský daňový orgán navzdory tomuto rozsudku z daňového hlediska zacházely s tímto plněním rozdílně.

20 Tento soud má za to, že s ohledem na informace poskytnuté v rozsudku ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), vyvstává otázka, zda se místo poskytování zábavních služeb dotčených ve věci v původním řízení může nacházet v Maarsku, zatímco společnost Lalib stála v centru komplexní sítě smluv a služeb nezbytných pro toto poskytování služeb, zajišťovala podmínky nezbytné pro uvedené poskytování služeb pomocí vlastních databází, softwaru a prostřednictvím třetích stran nebo poskytovatelů služeb patřících ke skupině Lalib i skupině společností, do které patří společnost DuoDecad, a tudíž nezbytně nesla právní a ekonomická rizika, i když subdodavatelé patřící do skupiny společností „vlastníka“ dotčeného know-how přispěli k jeho technické realizaci a tento „vlastník“ měl vliv na využití tohoto know-how. Vyvstává rovněž otázka, jak posoudit, zda společnost Lalib měla v Portugalsku nezbytné prostory, infrastrukturu a zaměstnance.

21 S odkazem na bod 51 rozsudku ze dne 18. června 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), má předkládající soud za to, že je povinen předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce zejména z důvodu rozdílných daňových kvalifikací provedených maarskými a portugalskými daňovými orgány. Žádá Soudní dvůr, aby upřesnil, zda je konstatování daňové povinnosti jak maarským, tak portugalským daňovým orgánem zákonné, zda plnění dotčené v původním řízení může být platně zdaněno prvním nebo druhým z nich a jaký význam lze přikládat jednotlivým dotčeným kritériím.

22 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a odst. 43 směrnice Rady 2006/112 vykládány v tom smyslu, že nabyvatel licence k know-how, jímž je společnost usazená v jednom členském státě [Evropské] unie (v projednávané věci v Portugalsku), neposkytuje služby dostupné na internetových stránkách koncovým uživatelům, takže nemůže být příjemcem služby technické podpory pro know-how poskytované osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě (v projednávané věci v Maarsku) coby subdodavatelem, ale že tuto službu poskytuje poslední uvedená osoba poskytovateli licence k know-how usazenému v témže jiném členském státě, když nabyvatel licence:

a) měl v prvním členském státě k dispozici pronajaté kancelářské prostory, výpočetní a kancelářskou infrastrukturu, vlastní zaměstnance a rozsáhlé zkušenosti v oblasti elektronického obchodu, měl vlastníka s četnými mezinárodními kontakty a jednatele s kvalifikací v oblasti elektronického obchodu;

b) získal know-how popisující procesy fungování internetových stránek a jejich aktualizací,

vyjadřoval k tomu svůj názor, navrhoval změny těchto procesů a schvaloval je;

- c) byl příjemcem služeb, které osoba povinná k dani poskytovala na základě tohoto know-how;
- d) nabyvatel licence pravidelně přijímal zprávy o službách poskytovaných subdodavateli (zejména o provozu na internetových stránkách a o platbách prováděných z bankovních účtů);
- e) zaregistroval svým vlastním jménem internetové domény umožňující přístup k internetovým stránkám;
- f) byl na internetových stránkách uveden jako poskytovatel služeb;
- g) sám podnikal kroky k zachování popularity webových stránek;
- h) sám vlastním jménem uzavíral smlouvy se spolupracovníky a subdodavateli nezbytné k poskytování služby (zejména s bankami nabízejícími platby na internetových stránkách bankovní kartou, s tvůrci poskytujícími obsah dostupný na internetových stránkách a se správci internetových stránek poskytujícími podporu obsahu);
- i) měl k dispozici kompletní systém pro inkasování příjmů z poskytování dotčené služby koncovým uživatelem, jako jsou bankovní účty, výhradní a úplné dispoziční právo k těmto účtům, databáze koncových uživatelů umožňující vystavovat těmto uživatelem faktury za poskytnutí služby a vlastní fakturační software;
- j) na internetových stránkách uváděl jako fyzické kontaktní místo pro péči o zákazníky své vlastní sídlo v prvním členském státě;
- k) je společnost nezávislá na poskytovateli licence i na maďarských subdodavatelích pověřených realizací určitých technických postupů popsanych v know-how,

přičemž i) výše uvedené okolnosti potvrdil příslušný orgán prvního členského státu jakožto orgán příslušný k ověřování těchto objektivních okolností zjistitelných těmito osobami; ii) objektivní překážkou pro poskytování služby prostřednictvím internetových stránek v jiném členském státě byla skutečnost, že společnosti z tohoto členského státu nebyl k dispozici poskytovatel platebních služeb zajišťující přijímání plateb na internetových stránkách bankovní kartou, takže společnost usazená v téže členském státě nikdy – před posuzovaným obdobím ani po něm – neposkytla službu dostupnou na internetových stránkách, a iii) společnost, která nabyla licenci, a podniky s ní propojené dosáhly z provozování internetových stránek zisk v celkové výši přesahující rozdíl vyplývající z uplatnění sazby DPH v prvním a ve druhém členském státě;

2) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice o DPH [2006/112] vykládány v tom smyslu, že poskytovatel licence k know-how, jímž je společnost usazená v jiném členském státě, poskytuje služby dostupné na internetových stránkách koncovým uživatelem, takže je příjemcem služby technické podpory pro know-how poskytované osobou povinnou k dani coby subdodavatelem a tato osoba tak neposkytuje takovou službu nabyvateli licence usazenému v prvním členském státě, když poskytovatel licence:

- a) měl vlastní zdroje sestávající jen z jedné pronajaté kanceláře a jednoho počítače používaného jednatelem;
- b) měl jako jedině vlastní zaměstnance jednoho jednatele a jednoho právního poradce pracujícího na ústečný úvazek v rozsahu několika hodin týdně;

- c) měl jako jedinou smlouvu jen smlouvu o vývoji know-how;
- d) vydal pokyn, aby doménová jména v jeho vlastnictví byla na základě smlouvy uzavřené s nabyvatelem licence zaregistrována tímto nabyvatelem na jeho vlastní jméno;
- e) v těchto osobám – zejména koncovým uživatelem, bankám nabízejícím platby na internetových stránkách bankovní kartou, tvrcem obsahu dostupného na internetových stránkách a správcem internetových stránek poskytujícím podporu obsahu – nikdy nevystupoval jako poskytovatel dotčených služeb;
- f) nikdy nevystavoval doklady týkající se služeb dostupných na internetových stránkách, s výjimkou faktury na licenční poplatky, a
- g) neměl k dispozici systém (např. bankovní úty či jinou infrastrukturu) umožňující inkasování příjmů ze služeb poskytovaných prostřednictvím internetových stránek, přičemž podle rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), není sama o sobě rozhodující skutečnost, že statutární orgán a jediný akcionář společnosti, která udělila licenci, byl tvrcem tohoto know-how, a dále že tato osoba ovlivovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání uvedeného know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, tím způsobem, že fyzická osoba, jež je statutárním orgánem a jediným akcionářem společnosti, která udělila licenci, je také statutárním orgánem nebo vlastníkem obchodních společností, včetně žalobkyn, které formou plnění úkolů jim zadaných spolupracují při poskytování služby coby subdodavatelé na objednávku nabyvatele licence“

K předložným otázkám

23 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice 2006/112 musí být vykládány s ohledem na celou řadu okolností uvedených v těchto otázkách v tom smyslu, že společnost, která je nabyvatelem licence k know-how umožňujícímu elektronické poskytování zábavních služeb, není společností, která tyto zábavní služby skutečně poskytuje, takže by ji nebylo možno považovat za příjemce služeb technické podpory k tomuto know-how poskytovaných osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, ale ve skutečnosti je právě společnost poskytující tuto licenci k know-how, rovněž usazená v tomto jiném členském státě, skutečným poskytovatelem těchto zábavních služeb, takže právě poslední uvedená společnost by byla příjemcem těchto služeb technické podpory.

24 Z žádosti o rozhodnutí o předložné otázce vyplývá, že podstatou uvedených otázek předkládajícího soudu je určit v návaznosti na rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), zda je třeba považovat za skutečného poskytovatele zábavních služeb dotčených v původním řízení společnost Lalib, anebo – přestože know-how umožňující poskytování těchto zábavních služeb bylo předmětem licenční smlouvy mezi společnostmi WML a Lalib – zda je za něj třeba považovat společnost WML.

25 Je třeba připomenout, že když byl Soudní dvůr ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), dotázán na relevantnost některých skutečností pro posouzení, zda taková licenční smlouva, jako je smlouva uzavřená mezi společnostmi WML a Lalib, vycházela ze zneužití práva, jehož cílem bylo využít toho, že sazba DPH použitelná na dotyčné zábavní služby byla na Madeiře nižší než v Maarsku, uvedl v bodě 34 tohoto rozsudku, že v této věci je na předkládajícím soudu, aby posoudil skutkové okolnosti, které jsou mu předloženy, a ověřil, zda ve sporu v původním řízení jsou naplněny základní znaky zneužívající praktiky, přičemž Soudní dvůr může při rozhodování o předložné

otázce podat upřesnění, aby předkládajícímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu.

26 V bodě 35 uvedeného rozsudku Soudní dvůr zejména připomněl, že zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbaveným hospodářské reality, která se uskutečují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění.

27 Poté, co Soudní dvůr v bodě 43 téhož rozsudku podotkl, že ze spisu, který má k dispozici, vyplývá, že Lalib je společností odlišnou od společnosti WML, jelikož není pobočkou, dceřinou společností ani zastoupením a odvedla DPH v Portugalsku, v následujícím bodě tohoto rozsudku uvedl, že za těchto okolností bylo pro určení závěru, že dotčená licenční smlouva pramenila ze zneužívající praktiky s cílem využít nižší sazby DPH na Madeiře, třeba prokázat, že uvedená smlouva představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčené poskytování služeb nebylo ve skutečnosti uskutečnováno na Madeiře společností Lalib, nýbrž v Mařarsku společností WML.

28 V bodě 45 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Soudní dvůr upřesnil, že předkládající soud musí za účelem určení, zda uvedená smlouva představovala takové plnění, posoudit všechny skutečnosti, které mu byly předloženy, a zejména zjistit, zda zřízení sídla ekonomické činnosti nebo stálé provozovny společnosti Lalib na Madeiře nebylo skutečné nebo zda tato společnost neměla pro účely předemtné ekonomické činnosti odpovídající strukturu z hlediska prostor, lidských a technických zdrojů, či zda uvedená společnost nevykonávala tuto ekonomickou činnost svým jménem a na svůj účet a na svou odpovědnost a riziko.

29 Kromě toho v bodě 46 tohoto rozsudku Soudní dvůr uvedl, že naopak skutečnost, že statutární orgán a jediný akcionář WML byl tvůrcem know-how společnosti WML, že tento ovlivňoval nebo kontroloval rozvoj a využívání tohoto know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, že zřízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování těchto služeb zajišťovali subdodavatelé, ani důvody, které mohly vést společnost WML k tomu, že poskytla dotčené know-how společnosti Lalib místo toho, aby jej sama využívala, nebyly samy o sobě rozhodující.

30 Kromě toho v bodě 54 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Soudní dvůr rozhodl, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že v případě zjištění zneužívající praktiky, která vedla k určení místa poskytnutí služeb v jiném členském státě, než ve kterém by bylo při neexistenci této zneužívající praktiky, skutečnost, že DPH byla odvedena v tomto jiném členském státě v souladu s jeho právními předpisy, nebrání tomu, aby došlo k dodatečnému vyměření této daně v členském státě místa, kde tyto služby byly skutečně poskytnuty.

31 V bodě 59 tohoto rozsudku však Soudní dvůr rozhodl, že nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán členského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést DPH u plnění, která již byla předmětem této daně v jiných členských státech, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných členských států žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost.

32 Po poznámce, že mařarský daňový orgán a portugalský daňový orgán v návaznosti na rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), a navzdory informacím poskytnutým portugalským daňovým orgánem mařarskému daňovému orgánu v odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci, zacházely s tímž plněním rozdílně, což vedlo k výběru DPH z tohoto plnění jak v Mařarsku, tak v Portugalsku, předkládající soud uvádí, že je

nezbytný „doplňující výklad“ a má za to, že je povinen předložit Soudnímu dvoru předložnou otázku zejména z důvodu rozdílných kvalifikací skutkových okolností ze strany uvedených daňových orgánů.

33 Je však nutno konstatovat, že zaprvé předkládající soud neuvádí důvody, proč by upřesnění poskytnutá v rozsudku ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), nepostažovala k určení, kterou ze společností, společnost WML nebo společnost Lalib, je třeba považovat za skutečného poskytovatele zábavních služeb dotčených ve věci v původním řízení. Kromě toho žádost o rozhodnutí o předložné otázce neobsahuje žádný rozbor skutkových poznatků, které maarský daňový orgán obdržel od portugalského daňového orgánu, ani všech skutkových okolností uvedených v rozhodnutí odvolacího ředitelství ze dne 6. dubna 2020, které je projednáváno před předkládajícím soudem, nebo jiných poznatků, které má poslední uvedený soud k dispozici.

34 Předkládající soud se tak omezuje na uvedení velkého počtu okolností, aniž uvádí, v čem tyto okolnosti vyvolávají obtíže při výkladu ustanovení směrnice 2006/112, která zmiňuje ve svých otázkách, takže se jeví, že tento soud ve skutečnosti žádá Soudní dvůr nikoli o výklad této směrnice, ale o to, aby sám s ohledem na tyto okolnosti určil, zda je za skutečného poskytovatele zábavních služeb dotčených ve věci v původním řízení třeba považovat společnost WML, a nikoli společnost Lalib, z čehož by vyplývalo, že licenční smlouva uzavřená mezi těmito společnostmi představovala čistě vykonstruované plnění.

35 Zadruhé v bodě 51 rozsudku *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), Soudní dvůr již rozhodl, že pokud soudy členského státu, kterým byl předložen spor vyvolávající otázky týkající se výkladu ustanovení unijního práva, které vyžadují jejich rozhodnutí, konstatují, že stejné plnění je předmětem rozdílného daňového zacházení v jiném členském státě, mají možnost, případně povinnost, podle toho, zda jejich rozhodnutí lze, či nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předložné otázce.

36 Z tohoto rozsudku však nevyplývá, že pokud vnitrostátní soudy shledají, že totéž plnění bylo v jiném členském státě předmětem rozdílného daňového zacházení, mají možnost nebo povinnost předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předložné otázce nikoli pro účely výkladu unijního práva, ale za účelem posouzení skutkového stavu a aplikace tohoto práva na věc v původním řízení.

37 V rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU založeného na jasné dělby činností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem je totiž ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení příslušný pouze vnitrostátní soud. Soudní dvůr nemá pravomoc aplikovat právní pravidla na určitou situaci, jelikož článek 267 SFEU opravňuje Soudní dvůr pouze k tomu, aby se vyjádřil k výkladu Smluv a akce přijatých unijními orgány [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, bod 17, jakož i ze dne 6. října 2021, *W. ?.* (Kolegium pro mimořádnou kontrolu a věci veřejné Nejvyššího soudu – Jmenování), C-487/19, EU:C:2021:798, body 78 a 132].

38 V tomto ohledu je v bodech 8 a 11 doporučení pro vnitrostátní soudy o zahájení řízení o předložné otázce (Úř. věst. 2019, C 380, s. 1) připomenuto, že žádost o rozhodnutí o předložné otázce se nesmí týkat skutkových otázek vznesených v rámci sporu v původním řízení a že Soudní dvůr sám na tento spor unijní právo neaplikuje.

39 Z toho vyplývá, že v projednávané věci nemá Soudní dvůr pravomoc odpovědět na položené otázky.

40 Je třeba ostatně konstatovat, že tyto otázky vycházejí z předpokladu, že příjemce služeb technické podpory dotčených v povodním řízení, tedy společnost Lalib, nemůže být považován za příjemce těchto služeb, pokud by dotčené zábavní služby ve skutečnosti neposkytovala tato společnost, ale společnost WML, takže licenční smlouva uzavřená mezi společnostmi WML a Lalib by byla vykonstruovaným plněním pramenícím ze zneužití práva, což by nutně ovlivnilo smluvní vztah mezi společnostmi DuoDecad a Lalib, a tedy i povinnosti a práva těchto posledně uvedených společností vyplývající ze směrnice 2006/112. Jak přitom v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 63 a 65 svého stanoviska, předkládajícímu soudu přísluší, aby posoudil, zda smlouva mezi společnostmi DuoDecad a Lalib sama vychází ze zneužití práva v oblasti DPH, k čemuž by mohlo dojít zejména tehdy, kdyby bylo zjištěno, že došlo k čístečně vykonstruovanému plnění zbavenému hospodářské reality, zahrnujícímu zejména společnost WML, Lalib a DuoDecad, jehož jediným cílem bylo získání zvýhodnění v oblasti DPH.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jak bylo uvedeno v bodě 36 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), zjištění zneužití v oblasti DPH zaprvé vyžaduje, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice 2006/112 a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Soudní dvůr Evropské unie nemá pravomoc odpovídat na předběžné otázky položené rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 28. září 2020.

Podpisy

*— Jednací jazyk: maďarština.