

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2, 24 ir 43 straipsniai – Paslaugų teikimo vieta – Techninės pagalbos paslaugų teikimas kitoje valstybėje narėje – Steigtai bendrovei – Piktnaudžiavimas teise – Faktinių aplinkybių vertinimas – Jurisdikcijos neturėjimas“

Byloje C-596/20

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2020 m. rugsėjo 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

DuoDecad Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis (pranešėjas), teisėjai M. Ilešis ir D. Gratsias,

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *DuoDecad Kft.*, atstovaujamos *ügyvéd Z. Várszegi*,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir P. Barros da Costa, vėliau R. Campos Laires ir P. Barros da Costa,
- Europos Komisijos, atstovaujamos V. Uher ir A. Tokár,

susipažinęs su 2022 m. vasario 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2

straipsnio 1 dalies, 24 straipsnio 1 dalies ir 43 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *DuoDecad Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinė mokesčių ir muitų tarnybos skundų direkcija, Vengrija; toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su *DuoDecad* suteiktomis paslaugomis 2009 ir 2011 m., sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šios direktyvos 24 straipsnyje nustatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.

2. „Telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidiniais, radijo, optiniais arba kitomis elektromagnetiniais sistemomis, įskaitant su tuo susijusią teisę naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajūgumais perdavimų arba suteikimų, įskaitant teisę naudotis pasauliniais informacijos tinklais suteikimų.“

5 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos minėtos direktyvos 43 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

6 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112 (OL L 44, 2008, p. 11), įsigaliojusi nuo 2010 m. sausio 1 d., pakeitė Direktyvos 2006/112 43–59 straipsnius. Šios direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8, 44 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiamam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

7 Šios redakcijos Direktyvos 2006/112 45 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

8 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos minėtos direktyvos 56 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Kai toliau išvard[y]tos paslaugos teikiamos asmenims, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje, kurioje ?sisteig?s paslaug? teik?jas, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatin? gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu b?du teikiamos paslaugos, vis? pirma nurodytos II priede.

<...>“

9 Šios redakcijos Direktyvos 2006/112 II priede „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodyt? elektroniniu b?du teikiam? paslaug? orientacinis s?rašas“, be kita ko, buvo nurodyta „tinklavi?i? k?rimas ir priegloba, nuotolin? program? ir ?rangos prieži?ra“ ir „vaizd?, teksto ir informacijos tiekimas ir galimyb?s naudotis duomen? baz?mis sudarymas“.

10 Direktyvos 2006/112 redakcijos, ?tvirtintos Direktyva 2008/8, 59 straipsnyje numatyta:

„Toliau išvardyt? paslaug? teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra ?sisteig?s arba turi nuolatin? adres?, ar paprastai gyvena už Bendrijos rib?, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?sisteig?s, turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu b?du teikiamos paslaugos, vis? pirma nurodytos II priede.

<...>“

Vengrijos teis?

11 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. CXXVII; *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)) 37 straipsnyje buvo numatyta:

„(1) Paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui atveju paslaug? teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos gav?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.

(2) Paslaug? teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju paslaug? teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teik?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

12 Šios redakcijos šio ?statymo 46 straipsnyje buvo nustatyta:

„(1) Šiame straipsnyje nurodyt? paslaug? atveju paslaug? teikimo vieta yra vieta, kur tokiomis aplinkyb?mis neapmokestinamasis gav?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena, jei ta vieta yra už Bendrijos rib?.

(2) Šiame straipsnyje nurodytos tokios paslaugos:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *DuoDecad* yra Vengrijoje registruota bendrovė, kurios pagrindinė veikla – kompiuterinės programos. Ji teikė techninės pagalbos paslaugas savo pagrindinei klientei *Lalib – Gestão e Investimentos Lda.* (toliau – *Lalib*), Madeiroje (Portugalija) steigta bendrovei, teikiančiai pramonę paslaugas elektroninėmis priemonėmis. Už 2009 m. liepos–gruodžio mėn. laikotarpį ir už visus 2011 m. ji išrašė iš viso sąskaitą faktūrą, kuri bendra suma lygi 8 086 829,40 EUR.

14 Atlikusi *DuoDecad* patikrinimą dėl 2009 m. antrojo ketvirčio ir visų 2011 m. pirmojo lygio mokesčių inspekcija 2020 m. vasario 10 d. sprendimu nurodė jai sumokėti 458 438 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 1 286 835 EUR) PVM, 343 823 000 HUF (apie 964 767 EUR) mokestinį baudą ir 129 263 000 HUF (apie 362 841 EUR) delspinigį, nes manė, kad tikroji paslaugų gavėja buvo ne *Lalib*, o Vengrijoje steigta komercinė bendrovė *WebMindLicences Kft.* (toliau – WML), kuri turi praktinę patirtį, leidžiančią teikti pramonę paslaugas elektroninėmis priemonėmis, ir kuri sudarė licencijos sutartį su *Lalib*, kad galėtų naudotis šia praktine patirtimi.

15 Kadangi *DuoDecad* pateikęs skundą šis sprendimas buvo patvirtintas 2020 m. balandžio 6 d. Skundą direkcijos sprendimu, *DuoDecad* pareiškė ieškinį *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

16 Grįsdama savo ieškinį *DuoDecad* tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinjamoms techninės pagalbos paslaugos turi būti laikomos suteiktomis Portugalijoje *Lalib*, nes visos šiuo klausimu Teisingumo Teismo nustatytos sąlygos yra vykdytos. Ji mano, kad Skundą direkcijos sprendimas yra klaidingas, nes šiame sprendime tinkamai nenurodytas šių paslaugų turinys, klaidingai prilyginant jas tiesioginiam atitinkamam interneto svetainių techninio veikimo užtikrinimui ir neatsižvelgiant į tai, kad *Lalib* turėjo žmogiškąjį ir materialinį išteklių, reikalingų jos paslaugoms teikti. Ji tvirtina, kad tiesiogiai teikė pagalbos paslaugas *Lalib*, o ne WML, ir atliko aktyvų vaidmenį vykdant užduotis, kurios nepatenka į atitinkamos praktinės patirties licencijos sutarties taikymo sritį. Kad tai padarytų, *Lalib* tikrindavo ir prižiūrėdavo *DuoDecad*, duodavo jai nurodymus, o WML nebuvo laikoma klientu, todėl negalėjo jai pateikti jokio prašymo ar duoti nurodymų.

17 *DuoDecad* taip pat tvirtina, kad, remiantis Portugalijos mokesčių inspekcijos atsakymais į Vengrijos valdžios institucijų prašymą dėl tarptautinio bendradarbiavimo, pateiktą vykdant procedūrą dėl WML, Portugalijos mokesčių inspekcija aiškiai nurodė, kad *Lalib* buvo steigta Portugalijoje, kur ji vykdė realią ekonominę veiklą savo rizika, ir kad ji turėjo visus techninius ir žmogiškuosius išteklius, reikalingus naudotis jos gyta praktine patirtimi. Be to, pagrindinėje byloje nagrinjamą pramonę paslaugų teikimo vietą negalėjo būti Vengrijoje dėl to, kad egzistuoja objektyvi kliūtis, t. y. dėl to, kad nėra finansų sątaigų, leidžiančių atsiskaityti banko kortele suaugusiems skirtose interneto svetainėse. *DuoDecad* pridėjo, kad *Lalib* išoriniame pasaulyje atrodė kaip šių pramonę paslaugų teikėja, kad ji sudarė sutartis savo vardu, turėjo klientų, kurie mokėjo už šias paslaugas, duomenų bazę, taip pat pajamų, gautų iš tų pačių paslaugų, kontroliavo aptariamą praktinę patirties vystymą ir sprendė, ar pradėti jį naudoti. Be to, būtent jos buveinė buvo nurodyta kaip pagalbos klientams fizinė vieta.

18 Skundą direkcija nurodo, kad atliko WML tyrimą, per kurį paaiškėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas pramonę paslaugas teikė ne *Lalib*, o WML iš Vengrijos; šie dviejų bendrovių sudaryta licencijos sutartis, jos nuomone, buvo „fiktyvi“.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismas vis? pirma 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832) aiškino atitinkamas Direktyvos 2006/112 nuostatas, ta?iau mano, kad pagrindin?je byloje reikalingas papildomas aiškinimas, nes, nepaisant šio sprendimo, Portugalijos ir Vengrijos mokes?i? inspekcijos t? pat? sandor? vertino skirtingai mokes?i? poži?riu.

20 Anot šio teismo, atsižvelgiant ? 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:7) pateiktas nuorodas kyla klausimas, ar pagrindin?je byloje nagrin?jam? pramogini? paslaug? teikimo vieta gali b?ti Vengrijoje, kai *Lalib* buvo sud?tingo sutar?i? ir paslaug? tinklo, b?tino šioms paslaugoms teikti, centras, kai naudodamasi savo duomen? baz?mis, programine ?ranga ir tarpininkaujant tretiesiems asmenims arba paslaug? teik?jams, priklausantiems *Lalib* grupei arba bendrovei? grupei, kuriai priklaus? *DuoDecad*, ji sudar? s?lygas, b?tiną šioms paslaugoms teikti, tod?l neišvengiamai prisi?m? teisin? ir ekonomin? rizik?, net jei subrangovai, priklausantys aptariamos praktin?s patirties „savinink?s“ bendrovei? grupei, dalyvavo ?gyvendinant techniškai praktin? patirt? ir „savinink?“ dar? ?tak? naudojant praktin? patirt?. Be to, kyla klausimas, kaip vertinti, ar Portugalijoje *Lalib* tur?jo reikalingas patalpas, infrastrukt?r? ir personal?.

21 Remdamasis 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko* (C?276/18, EU:C:2020:485) 51 punktu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano turintis pateikti Teisingumo Teismui prašym? priimti prejudicin? sprendim? iš esm?s d?l Vengrijos ir Portugalijos mokes?i? inspekcij? skirtingo mokestinio vertinimo. Jis prašo Teisingumo Teismo patikslinti, ar Vengrijos ir Portugalijos mokes?i? inspekcijos teis?tai nustat? mokestin? prievol?, ar pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandor? pagr?stai gali apmokestinti pirmoji, ar antroji valstyb? nar?, ir kokia reikšm? gali b?ti suteikta ?vairiems atitinkamiems kriterijams.

22 Tokiomis aplinkyb?mis *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Tarybos direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad [Euopos] S?jungos valstyb?je nar?je (pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju – Portugalijoje) ?steigta praktin?s patirties (angl. k. *know-how*) licencij? gavusi bendrov? neteikia interneto svetain?je si?lom? paslaug? galutiniams naudotojams, tod?l ji negali b?ti kitoje valstyb?je nar?je (pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju – Vengrijoje) ?steigto apmokestinamojo asmens, kaip subrangovo, teikiamos praktin?s patirties technin?s pagalbos paslaugos gav?ja, nors tas subrangovas teikia šias paslaugas pastarojoje valstyb?je nar?je ?steigta praktin?s patirties licencij? suteikusiai bendrovei tokiomis aplinkyb?mis, kai licencij? gavusi bendrov?:

a) pirmojoje valstyb?je nar?je nuomojosi biuro patalpas ir tur?jo informacini? technologij? ir biuro ?rang?, darbuotojus ir didel? patirt? elektronin?s prekybos srityje, jos savininkas tur?jo daug tarptautini? ryši?, o vadovas gerai išman? elektronin? prekyb?;

b) tur?jo praktin?s interneto svetaini? veikimo ir j? atnaujinimo patirties, teik? nuomones šiuo klausimu, si?l? ši? proces? pakeitimus ir juos tvirtino;

c) naudojosi apmokestinamojo asmens šios praktin?s patirties pagrindu teikiamomis paslaugomis;

d) nuolat gaudavo ataskaitas apie subrangov? suteiktas paslaugas (be kita ko, apie interneto svetaini? sraut? ir mok?jimus iš banko s?skaitos),

- e) savo vardu ?registravo interneto domenų, suteikian?ius interneto prieig? prie interneto svetaini?;
- f) interneto svetain?se buvo nurodyta kaip paslaugos teik?ja;
- g) ?m?si veiksm? interneto svetaini? populiarumui išsaugoti;
- h) savo vardu sudar? sutartis su darbuotojais ir subrangovais, reikalingais paslaugai teikti (be kita ko, su bankais, kurie interneto svetain?se si?l? mok?jim? banko kortele, su interneto svetaini? turinio k?r?jais ir š? turin? platinan?iais interneto svetaini? administratoriais (angl. k. *webmasters*));
- i) tur?jo vis? iš nagrin?jamos paslaugos teikimo galutiniams paslaug? gav?jams gaut? pajam? pri?mimo sistem?, pavyzdžiui, banko s?skaitas, išimtin? ir neribot? galimyb? disponuoti šiomis s?skaitomis, galutini? naudotoj? duomen? baz?, leidžian?i? išrašyti jiems s?skaitas fakt?ras už suteiktas paslaugas, ir ši? s?skait? išrašymo programin? ?rang?;
- j) interneto svetain?se nurod? savo pirmojoje valstyb?je nar?je esan?i? buvein?, kurioje buvo fiziškai teikiamos klient? aptarnavimo paslaugos; ir
- k) yra nepriklausoma tiek nuo licencij? suteikusių bendrov?s, tiek nuo Vengrijoje ?steigt? subrangov?, atsaking? už tam tikr? praktin?s patirties licencijoje nurodyt? technini? proces? atlikim?,

taip pat atsižvelgiant ? tai, kad: i) pirma nurodytas aplinkybes patvirtino atitinkama pirmosios valstyb?s nar?s institucija, kuriai suteikta teis? tikrinti šias objektyvias aplinkybes, kurias gali patikrinti tre?iosios šalys; ii) šios valstyb?s nar?s bendrov? negal?jo naudotis mok?jimo paslaug? teik?jo, užtikrinan?io mok?jimo gavim? mok?jimo kortele interneto svetain?je, paslaugomis, buvo objektyvi kli?tis paslaugoms internetu teikti kitose valstyb?se nar?se, tod?l toje pa?ioje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? niekada (nei prieš nagrin?jam? laikotarp?, nei jam pasibaigus) neteik? interneto svetain?se si?lomų paslaugų; ir iii) licencij? gavusios bendrov?s ir su ja susijusi? ?moni? iš interneto svetain?s naudojimo gautas pelnas viršijo pirmojoje ir antrojoje valstyb?je nar?je taikomo PVM tarifo skirtum??

2. Ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 24 straipsnio 1 dal? ir 43 straipsn? reikia aiškinti taip, kad praktin?s patirties licencijos dav?ja – kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? – teikia interneto svetain?je si?lomas paslaugas galutiniams paslaug? naudotojams, tod?l ji yra apmokestinamojo asmens (subrangovo) praktin?s patirties technin?s pagalbos paslaugos gav?ja, o apmokestinamasis asmuo neteikia savo paslaug? pirmoje valstyb?je nar?je ?steigta licencijos ?gij?jai tokiomis aplinkyb?mis, kai licencijos dav?ja:

- a) tur?jo nuosav? ištekli?, o juos sudar? tik nuomojamos patalpos ir bendrov?s vadovo naudojamas kompiuteris;
- b) tur?jo tik vadov? ir patar?j? teis?s klausimais, dirbant? ne vis? darbo dien? kelias valandas per savait?;
- c) buvo sudariusi tik sutart? d?l praktin?s patirties pl?tros;
- d) užtikrino, kad licencij? gavusi bendrov? jai nuosavyb?s teise priklausan?ius domen? vardus ?registruot? savo vardu, kaip nurodyta su šia bendrove sudarytoje sutartyje;
- e) niekada neteik? aptariam? paslaug? tretiesiems asmenims, vis? pirma galutiniams naudotojams, bankams, kurie interneto svetain?se si?lo mok?jim? banko kortele, interneto

svetaini? turinio k?r?jams ir š? turin? platinantiems interneto svetaini? administratoriams;

f) niekada n?ra išdavusi interneto svetain?se si?lomas paslaugas patvirtinan?i? dokument?, išskyrus su licencija suteiktomis teis?mis susijusias s?skaitas fakt?ras; ir

g) netur?jo sistemos, leidžian?ios gauti pajam? iš interneto svetain?se teikiamos paslaugos (pavyzdžiui, banko s?skait? ir kitos ?rangos), taip pat atsižvelgiant ? tai, kad pagal 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendim? *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832) savaime neturi lemiamos reikšm?s ta aplinkyb?, kad licencij? suteikusiai bendrov?s vadovas ir vienintelis akcininkas yra praktin?s patirties k?r?jas ir, be to, tas pats asmuo daro ?tak? ar kontroliuoja šios praktin?s patirties vystym? ir naudojimą, ja pagr?st? paslaug? teikimą taip, kad fizinis asmuo – licencij? suteikusiai bendrov?s vadovas ir savininkas – taip pat yra ši? komercini? bendrov?-subrangovi? (taigi, ir pareišk?jos), kurios licencij? gavusios bendrov?s prašymu dalyvauja teikiant paslaugas (kaip subrangov?s) ir vykdo joms pavestas funkcijas, vadovas ir (arba) savininkas?“

D?I prejudicini? klausim?

23 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis, atsižvelgiant ? visas šiuose klausimuose nurodytas aplinkybes, turi b?ti aiškinami taip, kad ne praktin?s patirties licencij?, leidžian?i? teikti pramog? paslaugas elektronin?mis priemon?mis, gavusi bendrov? faktiškai teikia šias pramog? paslaugas, tod?l ji negali b?ti laikoma kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teikiam? technin?s pagalbos paslaug?, susijusi? su šia praktine patirtimi, gav?ja, bet kad faktiškai šias pramog? paslaugas teikia bendrov?, praktin?s patirties licencijos dav?ja, kuri taip pat yra ?sisteigusi toje kitoje valstyb?je nar?je, tod?l b?tent ji yra ši? technin?s pagalbos paslaug? gav?ja.

24 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad atsižvelgdamas ? 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendim? *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiais klausimais siekia nustatyti, ar b?tent *Lalib*, ar d?l to, kad d?l praktin?s patirties, leidžian?ios teikti šias pramog? paslaugas, buvo sudaryta WML ir *Lalib* licencijos sutartis, WLB turi b?ti laikoma tikroji nagrin?jam? pramog? paslaug? teik?ja.

25 Reikia priminti, kad kai byloje, kurioje priimtas 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:7), buvo paklausta, ar d?l tam tikr? faktini? aplinkybi? svarbos vertinant, ar licencijos sutartis, kaip antai sudaryta tarp WML ir *Lalib*, buvo piktnaudžiavimas teise, siekiant pasinaudoti tuo, kad Madeiroje atitinkamoms pramog? paslaugoms taikomas mažesnis PVM tarifas nei Vengrijoje, Teisingumo Teismas to sprendimo 34 punkte nurod?, kad toje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti jam pateiktas faktines aplinkybes ir nustatyti, ar yra piktnaudžiavimo požymi?, nors spr?sdamas d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gali pateikti patikslinimą, kuriais šis teismas gal?t? vadovautis aiškindamas.

26 Min?to sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas, be kita ko, primin?, kad PVM srityje taikomas draudimo piktnaudžiauti principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonominio pagrindo neturintys dariniai, kuriais siekiama vien gauti mokestin?s naudos.

27 To paties sprendimo 43 punkte nurod?s, kad iš turimos bylos medžiagos matyti, jog *Lalib* yra atskira nuo WML bendrov?, ji n?ra jos filialas, patronuojamoji bendrov? ar atstovyb?, be to, ji sumok?jo PVM Portugalijoje, Teisingumo Teismas paskesniame to sprendimo punkte pažym?jo, jog šiomis aplinkyb?mis siekiant konstatuoti, kad atitinkama licencijos sutartis buvo sudaryta piktnaudžiaujant, norint pasinaudoti mažesniu PVM tarifu Madeiroje, reikia nustatyti, kad ši sutartis yra visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis fakt?, kad atitinkamos paslaugos buvo teikiamos ne *Lalib*

Madeiroje, bet WML Vengrijoje.

28 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:7) 45 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad siekiant nustatyti, ar ši sutartis buvo toks susitarimas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti visas jam nurodytas faktines aplinkybes ir, be kita ko, išsiaiškinti, ar *Lalib* Madeiroje realiai buvo ?steigusi versl? ar nuolatin? padalin? arba ar ši bendrov?, siekdama vykdyti atitinkam? ekonomin? veikl?, tur?jo tinkam? strukt?r?, kiek tai susij? su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar vykdo? ši? ekonomin? veikl? savo vardu, s?skaita, atsakomybe ir rizika.

29 Be to, to sprendimo 46 punkte Teisingumo Teismas nurod?, jog vis d?lto faktai, kad WML vadovas ir vienintelis akcininkas buvo WML praktin?s patirties k?r?jas, tas asmuo dar? ?tak? ar kontroliavo šios praktin?s patirties vystym? ir naudojim?, ja pagr?st? paslaug? teikim?, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti b?tin? finansini? sandori?, personalo ir technini? priemoni? valdym? užtikrino subrangovai, ir priežastys, galb?t paskatinusios WML išnuomoti nagrin?jam? praktin? patirt? *Lalib*, o ne naudoti j? pa?iai, n?ra savaime leiami.

30 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:7) 54 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad nusta?ius piktnaudžiavim?, d?l kurio paslaug? teikimo vieta nustatoma kitoje valstyb?je nar?je, nei b?t? nesant piktnaudžiavimo, faktas, kad PVM buvo sumok?tas šioje kitoje valstyb?je nar?je pagal jos teis?s aktus, nekludo išieškoti šio mokes?io valstyb?je nar?je, kurioje iš ties? suteiktos paslaugos.

31 Vis d?lto to sprendimo 59 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglament? (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (OL L 268, 2010, p. 1) reikia aiškinti taip, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, kuris nagrin?ja PVM taikym? teikiamoms paslaugoms, jau apmokestinoms šiuo mokes?iu kitose valstyb?se nar?se, turi pateikti prašym? suteikti informacijos ši? kit? valstybi? nari? mokes?i? administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net b?tinas nustatant, kad PVM yra mok?tinas pirmoje valstyb?je nar?je.

32 Pažym?j?s, kad po 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:7) Vengrijos ir Portugalijos mokes?i? inspekcijos, nepaisant to, kad antroji iš ši? mokes?i? inspekcij?, atsakydama ? tarptautinio bendradarbiavimo prašym?, pateik? pirmajai informacij?, skirtingai vertino t? pat? sandor?, d?l kurio jis apmokestinamas PVM ir Vengrijoje, ir Portugalijoje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad reikia „papildomo išaiškinimo“ ir kad jis mano, kad privalo kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim? iš esm?s d?l to, kad šios mokes?i? inspekcijos skirtingai kvalifikavo faktines aplinkybes.

33 Vis d?lto reikia konstatuoti, kad, pirma, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo priežas?i?, d?l kuri? 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) pateikt? patikslinim? nepakanka nustatyti, kuri bendrov? (WML ar *Lalib*) laikytina tikr?ja pramog? paslaug? teik?ja pagrindin?je byloje. Be to, prašyme priimti prejudicin? sprendim? visiškai neanalizuotos nei faktin?s aplinkyb?s, apie kurias Vengrijos mokes?i? inspekcija sužinojo iš Portugalijos mokes?i? inspekcijos, nei visos faktin?s aplinkyb?s, nurodytos 2020 m. balandžio 6 d. Skund? direkcijos sprendime, d?l kurio kreiptasi ? š? teism?, ar kita jos turima informacija.

34 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tik nurodo daugyb? aplinkybi?, nenurodydamas, koki? d?l j? kyla sunkum? aiškinant Direktyvos 2006/112 nuostatas, kurias jis nurodo savo klausimuose, tod?l atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš tikr?j? prašo Teisingumo Teismo ne aiškinti ši? direktyv?, ta?iau, atsižvelgiant ? šias

aplinkybes, pa?iam nuspr?sti, kad WML, o ne *Lalib*, turi b?ti laikoma tikr?ja pagrindin?je byloje nagrin?jam? pramogini? paslaug? teik?ja ir kad tod?l tarp ši? bendrovi? sudaryta licencijos sutartis yra visiškai dirbtinis susitarimas.

35 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko* (C?276/18, EU:C:2020:485) 51 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad kai valstyb?s nar?s teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstyb?je nar?je, nagrin?dami byl?, kurioje kyla klausim? d?l S?jungos teis?s nuostat? aiškinimo, d?l kuri? jie turi priimti sprendim?, jie gali ar net privalo, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teis? j? sprendimus galima apsk?sti teismine tvarka, kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?.

36 Vis d?lto iš šio sprendimo neišplaukia, kad nacionaliniai teismai, nustat?, jog tam pa?iam sandoriui kitoje valstyb?je nar?je buvo taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, turi teis? ar pareig? kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim? ne tam, kad b?t? išaiškinta S?jungos teis?, o tam, kad b?t? ?vertintos faktin?s aplinkyb?s ir pritaikyta ši teis? pagrindin?je byloje.

37 Vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, pagr?stam aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo funkcij? atskyrimu, tik nacionalinis teismas yra kompetentingas nustatyti ir vertinti pagrindin?s bylos faktines aplinkybes. Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti teis?s norm? konkre?iai situacijai, nes pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismui suteikta teis? priimti sprendim? tik d?l Sutar?i? ir S?jungos institucij? priimt? teis?s akt? išaiškinimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Omni Metal Service*, C?259/05, EU:C:2007:363, 17 punkt? ir 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *W.?(Aukš?iausiojo Teismo Išimtin?s kontrol?s ir vieš?j? reikal? kolegija – Skyrimas)*, C?487/19, EU:C:2021:798, 78 ir 132 punktus).

38 Šiuo klausimu rekomendacij? nacionaliniams teismams d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikimo (OL C 380, 2019, p. 1) 8 ir 11 punktuose priminta, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? negali b?ti susij?s su faktini? aplinkybi? klausimais, iškeltais pagrindin?je byloje, ir kad Teisingumo Teismas pats tokiam gin?ui S?jungos teis?s netaiko.

39 Darytina išvada, kad nagrin?jamu atveju Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti ? pateiktus klausimus.

40 Be to, reikia konstatuoti, kad šie klausimai grindžiami prielaida, jog pagrindin?je byloje nagrin?jam? technin?s pagalbos paslaug? gav?ja, t. y. *Lalib*, negal?jo b?ti laikoma ši? paslaug? gav?ja, jei ne ši bendrov?, o WML iš tikr?j? teik? atitinkamas pramog? paslaugas, tod?l WML ir *Lalib* licencijos sutartis buvo dirbtinis susitarimas, susij?s su piktnaudžiavimu teise, ir kad jis neišvengiamai tur?jo ?takos *DuoDecad* ir *Lalib* sutartiniams santykiams, taigi, ir pastarosios prievol?ms ir teis?ms pagal Direktyv? 2006/112. Kaip iš esm?s nurod? generalin? advokat? savo išvados 63 ir 65 punktuose, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar *DuoDecad* ir *Lalib* sutartis pati savaime n?ra piktnaudžiavimas teise PVM srityje, o taip gal?t? b?ti, ypa? jei b?t? nustatyta, kad egzistavo visiškai dirbtinis, ekonomin?s realyb?s neturintis susitarimas, kur? sudar? WML, *Lalib* ir *DuoDecad* ir kuris buvo sudarytas tik siekiant gauti naudos PVM srityje.

41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip nurodyta 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 36 punkte, tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą Direktyvos 2006/112 ir šios direktyvos į nacionalinį teisę perkeliančią nacionalinę teisę aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymą, turi būti gaunama mokestinė nauda, kuri suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvi požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra tik gauti tokia mokestinė naudą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

42 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į 2020 m. rugsėjo 28 d. sprendime *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) pateiktus klausimus.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.