

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 16. junija 2022(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 2, 24 in 43 – Kraj opravljanja storitev – Storitve tehnične podpore, ki se opravljajo za družbo s sedežem v drugi državi članici – Zloraba pravice – Presoja dejstev – Nepristojnost“

V zadevi C-596/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 28. septembra 2020, ki je na Sodišče prispela 12. novembra 2020, v postopku

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešič in D. Gratsias, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za DuoDecad Kft. Z. Várszegi, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
- za portugalsko vlado sprva L. Inez Fernandes, R. Campos Laires in P. Barros da Costa, nato R. Campos Laires in P. Barros da Costa, agenti,
- za Evropsko komisijo V. Uher in A. Tokár, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. februarja 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1), člena 24(1) in člena 43 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na

dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo DuoDecad Kft. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska; v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) zaradi plačila davka na dodano vrednost (DDV) za storitve, ki jih je družba DuoDecad opravila v letih 2009 in 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 24 te direktive določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

2. ‚Telekomunikacijske storitve‘ pomenijo storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slik in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s povezanim prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje, vključno z zagotavljanjem dostopa do globalnih informacijskih omrežij.“

5 Navedena direktiva je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, v členu 43 določala:

„Kraj opravljanja storitve je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

6 Z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112 (UL 2008, L 44, str. 11) so bili s 1. januarjem 2010 nadomeščeni členi od 43 do 59 Direktive 2006/112. Člen 44 te direktive v različici, ki izhaja iz Direktive 2008/8, določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

7 V tej različici Direktiva 2006/112 v členu 45 določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

8 Ta direktiva je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, v členu 56 določala:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj [Evropske] [skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi,

kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[...]

(k) elektronsko opravljane storitve, zlasti storitve, navedene v Prilogi II;

[...]“.

9 V tej različici Direktive 2006/112 so bili v Prilogi II k tej direktivi z naslovom „Okvirni seznam elektronsko opravljanj storitev iz točke (k) člena 56(1)“ med drugim navedeni „[s]pletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo“ ter „dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“.

10 Direktiva 2006/112 v različici, ki izhaja iz Direktive 2008/8, v členu 59 določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno prebivališče ali običajno prebivališče izven Skupnosti, je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče:

[...]

(k) elektronsko opravljene storitve, zlasti tiste iz Priloge II.

[...]“.

Madžarsko pravo

11 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (*Magyar Közlöny* 2007/155) (XI. 16.)) je v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu o glavni stvari, v členu 37 določa:

„(1) V primeru opravljanja storitev za davčnega zavezanca je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima prejemnik storitev sedež za opravljanje gospodarske dejavnosti, ali, če nima takega sedeža za gospodarske namene, kraj, v katerem ima stalno ali običajno prebivališče.

(2) V primeru opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec storitev sedež za opravljanje gospodarske dejavnosti, ali, če nima takega sedeža za gospodarske namene, kraj, v katerem ima stalno ali običajno prebivališče.“

12 V tej različici je ta zakon v členu 46 določa:

„(1) Za storitve iz tega člena je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima v tem okviru sedež prejemnik, ki ni davčni zavezanec, ali, če nima sedeža, kraj, v katerem ima stalno ali običajno prebivališče, če je ta kraj zunaj ozemlja Skupnosti.

(2) Storitve, za katere se uporablja ta člen, so:

[...]

(k) elektronsko opravljane storitve.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 DuoDecad je družba, registrirana na Madžarskem, katere glavna dejavnost je računalniško programiranje. Za družbo Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (v nadaljevanju: Lalib) s sedežem na Madeiri (Portugalska), ki elektronsko opravlja razvedrilne storitve in ki je njena glavna stranka, je opravljala storitve tehnične podpore. V zvezi s tem je za obdobje od julija do decembra 2009 ter za vse leto 2011 izdala račune v skupnem znesku 8.086.829,40 EUR.

14 Prvostopenjski davčni organ je po nadzoru, opravljenem pri družbi DuoDecad za drugo polletje leta 2009 in celo leto 2011, tej družbi z odločbo z dne 10. februarja 2020 naložil plačilo neplačanega DDV v skupnem znesku 458.438.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 1.286.835 EUR), davčno globo v višini 343.823.000 HUF (približno 964.767 EUR) in dodatek za zamudo v višini 129.263.000 HUF (približno 362.841 EUR), pri čemer je menil, da družba DuoDecad ni opravljala storitev za družbo Lalib, temveč za družbo WebMindLicences Kft. (v nadaljevanju: WML), gospodarsko družbo, registrirano na Madžarskem, ki ima strokovno znanje, ki omogoča elektronsko opravljanje razvedrilnih storitev in ki je z družbo Lalib sklenila licenčno pogodbo za uporabo tega strokovnega znanja.

15 Ta odločba je bila po ugovoru družbe DuoDecad z odločbo direktorata za pritožbe z dne 6. aprila 2020 potrjena, zato je družba DuoDecad zoper zadnjenavedeno odločbo vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitveno sodišče.

16 Družba DuoDecad v utemeljitev te tožbe trdi, da je treba šteti, da so bile storitve tehnične podpore iz postopka v glavni stvari opravljene za družbo Lalib na Portugalskem, saj so bili izpolnjeni vsi pogoji, ki jih je v zvezi s tem določilo Sodišče. Meni, da je odločba direktorata za pritožbe napačna, ker v tej odločbi ni pravilno opredeljena vsebina teh storitev, saj se je napačno štel, da gre pri teh storitvah za neposredno zagotavljanje tehničnega delovanja zadevnih spletnih mest, s čimer se tako ni upoštevalo, da ima družba Lalib potrebne človeške in materialne vire za opravljanje storitev, ki jih zagotavlja. Trdi, da je storitve pomoči opravljal neposredno družbi Lalib, in ne družbi WML, ter da je imela aktivno vlogo pri nalogah, ki niso spadale v zadevno licenčno pogodbo za strokovno znanje. V ta namen naj bi družba Lalib nadzorovala in spremljala družbo DuoDecad ter ji dajala navodila, medtem ko naj družba WML ne bi bila prikazana kot stranka in naj ji zato ne bi mogla podati nobene zahteve ali navodil.

17 Družba DuoDecad trdi tudi, da so portugalski organi v skladu z odgovori portugalskega davčnega organa v odgovor na prošnjo madžarskih organov za mednarodno sodelovanje, podano v okviru postopka v zvezi z družbo WML, jasno navedli, da ima družba Lalib sedež na Portugalskem, kjer opravlja dejansko gospodarsko dejavnost na lastno tveganje, in da ima na voljo vse tehnične in človeške vire, potrebne za uporabo strokovnega znanja, ki ga je pridobila. Poleg tega naj kraj opravljanja razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari ne bi mogel biti na Madžarskem zaradi obstoja objektivne ovire, in sicer odsotnosti finančnih ustanov, ki bi omogočale plačilo z bančno kartico na spletnih mestih z vsebinami za odrasle. Družba DuoDecad dodaja, da je bila družba Lalib v razmerju do zunanjega sveta ponudnik teh razvedrilnih storitev, da je ta sklepala pogodbe v svojem imenu, da je razpolagala s podatkovno bazo strank, ki so plačale za navedene storitve, da je razpolagala tudi s prihodki od istih storitev, nadzirala razvoj zadevnega strokovnega znanja in odločala o nadaljnjem razvoju. Poleg tega naj bi bil kot fizični kraj za podporo strankam naveden njen sedež.

18 Direktorat za pritožbe navaja, da je pri družbi WML opravil preiskavo, med katero se je izkazalo, da razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari ni opravljala družba Lalib, temveč družba WML iz Madžarske, saj je bila licenčna pogodba, sklenjena med tema družbama, po mnenju tega direktorata „fiktivna“.

19 Predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče zlasti v sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), razlagalo upoštevne določbe Direktive 2006/112, vendar meni, da je v postopku v glavni stvari potrebna dodatna razlaga, saj sta portugalski davčni organ in madžarski davčni organ kljub tej sodbi isto transakcijo z davčnega vidika obravnavala različno.

20 Po mnenju navedenega sodišča se glede na navedbe iz sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), postavlja vprašanje, ali je kraj opravljanja razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari lahko na Madžarskem, medtem ko je bila družba Lalib v središču zapletenega omrežja pogodb in storitev, ki so nujno potrebni za to opravljanje storitev, pri čemer je ta družba zagotavljala pogoje, ki so bili potrebni za navedeno opravljanje storitev z uporabo lastnih podatkovnih baz in programske opreme ter s pomočjo tretjih ali izvajalcev, ki pripadajo skupini Lalib ter skupini družb, v katero spada družba DuoDecad, in je s tem nujno prevzela pravna in gospodarska tveganja, pa čeprav so podizvajalci, ki pripadajo skupini družb „lastnika“ zadevnega strokovnega znanja, prispevali k njegovemu tehničnemu izvajanju in je imel ta „lastnik“ vpliv na izkoriščanje tega znanja. Prav tako naj bi se postavljalo vprašanje, kako presoditi, ali je družba Lalib na Portugalskem imela potrebne prostore, infrastrukturo in osebje.

21 Predložitveno sodišče ob sklicevanju na točko 51 sodbe z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), meni, da mora pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe predvsem zaradi različnih davčnih opredelitev madžarskih in portugalskih davčnih organov. Sodišču predlaga, naj pojasni, ali je ugotovitev davčne obveznosti tako s strani madžarskega davčnega organa kot s strani portugalskega davčnega organa zakonita, ali lahko transakcijo iz postopka v glavni stvari veljavno obdavči prva ali druga uprava in kakšno težo je mogoče priznati različnim zadevnim merilom.

22 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 2(1)(c), člen 24(1) in člen 43 Direktive Sveta 2006/112 razlagati tako, da storitev, ki se na spletnem mestu ponujajo končnim uporabnikom, ne opravlja pridobiteljica licence strokovnega znanja – družba s sedežem v državi članici [Evropske] [u]nije (v obravnavani zadevi na Portugalskem) – tako da ne more biti prejemnica storitve tehnične podpore na podlagi strokovnega znanja, ki jo opravlja davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici (v obravnavani zadevi na Madžarskem) kot podizvajalec, temveč ta davčni zavezanec to storitev opravlja za dajalko licence strokovnega znanja, ki ima sedež v tej drugi državi članici, v okoliščinah, v katerih je pridobiteljica licence:

(a) imela pisarne, najete v prvonavedeni državi članici Evropske unije, informacijsko in pisarniško infrastrukturo, svoje zaposlene in lastnika, ki ima obsežne izkušnje na področju elektronskega poslovanja ter široke mednarodne povezave in poslovodjo, usposobljenega na področju elektronskega poslovanja;

(b) pridobila strokovno znanje, ki je odražalo postopke delovanja spletnih mest in njihovih posodobitev, v zvezi s tem izdajala mnenja, predlagala spremembe teh postopkov in jih potrjevala;

- (c) bila prejemnica storitev, ki jih je davčni zavezanec opravljal na podlagi tega strokovnega znanja;
 - (d) redno prejela poročila o dejavnostih, ki so jih izvajali podizvajalci (zlasti v zvezi s prometom na spletnih mestih in plačili, izvedenimi z bančno kartico);
 - (e) v svojem imenu registrirala spletne domene, ki so omogočale spletni dostop do spletnih mest;
 - (f) bila na spletnih mestih navedena kot izvajalka storitve;
 - (g) sama izvajala ukrepe za ohranjanje priljubljenosti spletnih mest;
 - (h) sama v svojem imenu sklepala pogodbe s partnerji in podizvajalci, ki so bile potrebne za opravljanje storitve (zlasti z bankami, ki so ponujale plačilo z bančno kartico na spletnih mestih, z oblikovalci vsebin, dostopnih na spletnih mestih, in s skrbniki spletnih mest, ki so promovirala te vsebine);
 - (i) razpolagala s celovitim sistemom prejemanja dohodkov od opravljanja zadevne storitve za končne uporabnike, kot so bančni računi, pravico do izključnega in popolnega razpolaganja z navedenimi računi, zbirko podatkov o končnih uporabnikih, ki je omogočala izdajanje računov tem uporabnikom za opravljeno storitev, in lasten računalniški program za izdajanje računov;
 - (j) na spletnih mestih navedla svoj sedež v prvonavedeni državi članici kot fizično službo za podporo strankam, in
 - (k) neodvisna družba tako od dajalke licence kot tudi od madžarskih podizvajalcev, zadolženih za izvajanje nekaterih tehničnih postopkov, opisanih v naboru strokovnega znanja (know-how),
- pri čemer se upoštevajo tudi ta dejstva: (i) zgoraj opisane okoliščine je potrdil tudi ustrezen organ prvonavedene države članice kot organ, primeren za potrjevanje teh objektivnih okoliščin, ki jih lahko preverijo tretje osebe; (ii) to, da družba iz druge države članice ni mogla dostopati do izvajalca plačilnih storitev, ki bi zagotavljal prejem plačila prek bančne kartice na spletnem mestu, je bila objektivna ovira za opravljanje storitve v drugi državi članici prek spletnih mest, zato storitev, ki so se ponujale na spletnih mestih, nikoli, niti pred preiskovanim obdobjem niti po njem, ni opravljala družba s sedežem v drugi državi članici, in (iii) družba, ki je pridobila licenco, in njena povezana podjetja so z upravljanjem spletnega mesta dosegle dobiček, ki je na splošno večji od razlike v znesku davka, ki izhaja iz uporabe različnega ključa DDV v prvonavedeni in drugonavedeni državi članici?

2. Ali je treba člen 2(1)(c), člen 24(1) in člen 43 Direktive [2006/112] razlagati tako, da storitve, ki se na spletnem mestu ponujajo končnim uporabnikom, opravlja dajalka licence strokovnega znanja – družba s sedežem v drugi državi članici Unije – in je zato ona prejemnica storitve tehnične podpore na podlagi strokovnega znanja, ki jo kot podizvajalec opravlja davčni zavezanec, ki te storitve tako ne opravlja za pridobiteljico licence s sedežem v prvonavedeni državi članici, v okoliščinah, v katerih za dajalko licence velja, da:

- (a) so njeni lastni viri vključevali samo eno najeto pisarno in enega računalnik, ki ga je uporabljal njen poslovodja;
- (b) je kot edine lastne zaposlene imela enega poslovodjo in enega pravnega svetovalca, ki je delal s krajšim delovnim časom, po nekaj ur na teden;

- (c) razen pogodbe o razvoju strokovnega znanja ni sklenila drugih pogodb;
- (d) je v skladu s pogodbo, sklenjeno s pridobiteljem licence, imena domen, ki jih je imela v lasti, registriral pridobitelj licence v svojem imenu;
- (e) v razmerju do tretjih oseb, tako zlasti končnih uporabnikov, bank, ki so ponujale plačilo z bančno kartico na spletnih mestih, oblikovalcev vsebine, dostopne na spletnih mestih, in skrbnikov spletnih vsebin, ki so te vsebine promovirali, ni nikoli nastopala kot izvajalec zadevnih storitev;
- (f) nikoli ni izdala dokazil v zvezi s storitvami, ki se ponujajo na spletnih mestih, razen računa v zvezi s plačilom za licenco, in
- (g) ni imela sistema (kot so bančni računi in druge infrastrukture), ki bi omogočal prejemanje dohodkov iz storitve, ki se opravlja prek spletnih mest, če se pri tem upošteva tudi, da v skladu s sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), sama po sebi niso odločilna dejstva, da je poslovodja in edini delničar družbe, ki je dala licenco, tisti, ki je ustvaril to strokovno znanje, da poleg tega ista oseba vpliva ali določa smernice za razvoj in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanje storitev, ki temeljijo na njem, tako da je fizična oseba, ki je poslovodja in lastnica družbe, ki je dala licenco, tudi poslovodja in/ali lastnica tistih podizvajalskih gospodarskih družb – tako tudi tožene stranke – ki sodelujejo pri opravljanju storitve kot podizvajalci po naročilu pridobiteljice licence, pri čemer opravljajo ustrezne navedene naloge.“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c), člen 24(1) in člen 43 Direktive 2006/112 ob upoštevanju več okoliščin, navedenih v teh vprašanjih, razlagati tako, da družba, ki je pridobiteljica licence strokovnega znanja, ki omogoča elektronsko opravljanje razvedrilnih storitev, dejansko ne opravlja teh razvedrilnih storitev, tako da je ni mogoče šteti za prejemnika storitev tehnične podpore za to strokovno znanje, ki jih opravlja davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, temveč je v resnici dajalka licence za to strokovno znanje, ki ima prav tako sedež v tej državi članici, dejanska izvajalka navedenih razvedrilnih storitev, tako da je ta družba prejemnica teh storitev tehnične podpore.

24 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da želi predložitveno sodišče z navedenima vprašanjema na podlagi sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ugotoviti, ali je dejanski ponudnik razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari družba Lalib, ali pa je treba šteti, da je – čeprav je bilo strokovno znanje, ki omogoča opravljanje teh razvedrilnih storitev, predmet licenčne pogodbe, sklenjene med družbama WML in Lalib – ta dejanski ponudnik družba WML.

25 Opozoriti je treba, da je Sodišče v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), in v kateri je bilo postavljeno vprašanje o upoštevnosti nekaterih dejstev za presojo, ali je bila licenčna pogodba, kakršna je ta, ki sta jo sklenili družbi WML in Lalib, posledica zlorabe pravice, katere namen je bil izkoristiti to, da je bila stopnja DDV, ki se uporablja za zadevne razvedrilne storitve, na Madeiri nižja kot na Madžarskem, v točki 34 te sodbe navedlo, da je predložitveno sodišče v tej zadevi tisto, ki mora presoditi dejstva, ki so mu predložena, in preveriti, ali so v sporu o glavni stvari podani elementi, ki pomenijo zlorabo, da pa lahko Sodišče, kadar odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, poda pojasnila, ki to sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi.

26 Sodišče je v točki 35 navedene sodbe zlasti opozorilo, da načelo prepovedi zlorab, ki se

uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi povsem umetnih konstruktov brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti.

27 Potem ko je Sodišče v točki 43 iste sodbe navedlo, da je iz spisa, ki ga je imelo na voljo, razvidno, da je družba Lalib ločena od družbe WML, ker namreč ni niti njena podružnica, niti njena hčerinska družba, niti njeno zastopstvo, in da plačuje DDV na Portugalskem, je Sodišče v naslednji točki navedlo, da je treba v teh okoliščinah za ugotovitev, da je zadevna licenčna pogodba temeljila na zlorabi, katere cilj je bila uporaba nižje stopnje DDV na Madeiri, dokazati, da je bila navedena pogodba popolnoma umetna konstrukcija, ki je prikrila dejstvo, da zadevne storitve dejansko ni opravljala družba Lalib na Madeiri, ampak družba WML na Madžarskem.

28 Sodišče je v točki 45 sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), pojasnilo, da mora predložitveno sodišče za določitev, ali navedena pogodba pomeni tako konstrukcijo, analizirati vse dejanske elemente, ki so mu bili predloženi, pri čemer mora raziskati zlasti, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe Lalib na Madeiri ni bil resničen, oziroma ali ta družba za opravljanje zadevne gospodarske dejavnosti ni imela ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev, oziroma ali navedena družba te gospodarske dejavnosti ni opravljala v svojem imenu in za svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj.

29 Sodišče je poleg tega v točki 46 navedlo, da pa se to, da je bil poslovodja in edini delničar družbe WML tisti, ki je ustvaril strokovno znanje družbe WML, da je ta oseba vplivala ali določala smernice glede razvoja in uporabe tega strokovnega znanja in opravljanja storitev, ki temeljijo na njem, da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev, ter razlogi, ki naj bi vodili družbo WML k dajanju zadevnega strokovnega znanja na voljo družbi Lalib, namesto da bi ga sama uporabljala, samo po sebi ne zdi odločilno.

30 Sodišče je dalje v točki 54 sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), razsodilo tudi, da je treba pravo Unije razlagati tako, da ob ugotovitvi zlorabe, katere posledica je bila določitev kraja opravljanja storitve v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil ta kraj določen, če te zlorabe ne bi bilo, dejstvo, da je bil DDV plačan v tej drugi državi članici v skladu z njeno zakonodajo, ne preprečuje ponovne odmere tega davka v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene.

31 V točki 59 te sodbe pa je Sodišče razsodilo, da je treba Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1) razlagati tako, da mora davčna uprava države članice, ki preučuje obveznost obračuna DDV za storitve, ki so že bile predmet tega davka v drugih državah članicah, zahtevo za informacije nasloviti na davčne uprave teh drugih držav članic, če je taka zahteva koristna oziroma potrebna za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.

32 Predložitveno sodišče poudarja, da sta madžarski davčni organ in portugalski davčni organ po sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), in kljub informacijam, ki jih je drugonavedeni davčni organ predložil prvemu v odgovor na prošnjo za mednarodno sodelovanje, različno obravnavala isto transakcijo, ki je privedla do pobiranja DDV zanj hkrati na Madžarskem in na Portugalskem, ter navaja, da je potrebna „dodatna razlaga“, in da zato meni, da mora pri Sodišču zlasti zato, ker sta navedena davčna organa različno opredelila dejstva, vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

33 Vendar je treba ugotoviti, prvič, da predložitveno sodišče ni navedlo razlogov, iz katerih naj pojasnila iz sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ne bi zadostovala za ugotovitev, katero od družb, WML ali Lalib, je treba šteti za dejanskega

ponudnika razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari. Poleg tega predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje nobene analize dejstev, ki jih je madžarski davčni organ zbral pri portugalskem davčnem organu, niti vseh dejstev, navedenih v odločbi direktorata za pritožbe z dne 6. aprila 2020, ki je bila predložena temu sodišču, ali drugih elementov, ki bi jih to imelo na voljo.

34 Predložitveno sodišče tako zgolj navaja veliko okoliščin, ne da bi navedlo, zakaj te povzročajo težave pri razlagi določb Direktive 2006/112, ki jih omenja v svojih vprašanjih, tako da kaže, da to sodišče Sodišča dejansko ne prosi za razlago te direktive, ampak naj glede na te okoliščine samo odloči, ali je treba za resničnega ponudnika razvedrilnih storitev iz postopka v glavni stvari šteti družbo WML in ne družbo Lalib, iz česar naj bi izhajalo, da je bila licenčna pogodba, sklenjena med tema družbama, popolnoma umetna konstrukcija.

35 Drugič, Sodišče je v točki 51 sodbe z dne 18. junija 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), sicer res razsodilo, da če sodišča države članice, ki odločajo o sporu, ki sproža vprašanja glede razlage določb prava Unije, glede katerih morajo odločiti, ugotovijo, da je ista transakcija v drugi državi članici predmet drugačnega obravnavanja, imajo pravico ali celo obveznost Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, odvisno od tega, ali se zoper njihove odločitve lahko vložijo pravno sredstvo v skladu z nacionalnim pravom.

36 Vendar iz te sodbe ne izhaja, da imajo nacionalna sodišča, kadar ugotovijo, da je bila ista transakcija različno davčno obravnavana v drugi državi članici, možnost ali obveznost, da pri Sodišču vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe, katerega namen ni razlaga prava Unije, temveč presoja dejstev in uporaba tega prava v postopku v glavni stvari.

37 V okviru postopka iz člena 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, je namreč le nacionalno sodišče pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari. Sodišče ni pristojno za uporabo pravnih pravil v določenem položaju, saj je Sodišče na podlagi člena 267 PDEU pristojno samo za odločanje o razlagi Pogodb in aktov institucij Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, točka 17, in z dne 6. oktobra 2021, *W.?* (Senat za izredni nadzor in javne zadeve vrhovnega sodišča – Imenovanje), C-487/19, EU:C:2021:798, točki 78 in 132).

38 V zvezi s tem je v tokah 8 in 11 Priporočil nacionalnim sodiščem v zvezi z učinkom postopka predhodnega odločanja (UL 2019, C 380, str. 1) opozorjeno, da se predlog za sprejetje predhodne odločbe ne more nanašati na dejanska vprašanja, ki se zastavljajo v okviru postopka glavni stvari, in da Sodišče samo prava Unije za ta spor ne uporabi.

39 Iz tega sledi, da Sodišče v obravnavanem primeru ni pristojno za odgovor na postavljeni vprašnji.

40 Poleg tega je treba ugotoviti, da ti vprašanji temeljita na predpostavki, da prejemnika storitev tehnične podpore iz postopka v glavni stvari, to je družbe Lalib, ni mogoče šteti za prejemnika teh storitev, če zadevnih razvedrilnih storitev ne opravlja dejansko ta družba, temveč družba WML, tako da naj bi bila licenčna pogodba, sklenjena med družbama WML in Lalib, umetna konstrukcija, ki je posledica zlorabe pravice, in bi se slednja nujno odražala v pogodbenem razmerju med družbama DuoDecad in Lalib, in s tem tudi v obveznostih in pravicah teh družb, ki izhajajo iz Direktive 2006/112. Kot pa je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 63 in 65 sklepnih predlogov, mora predložitveno sodišče presoditi, ali pogodba med družbama DuoDecad in Lalib sama izhaja iz zlorabe pravice na področju DDV, kar bi lahko veljalo zlasti, če bi se ugotovilo, da obstaja povsem umeten konstrukt brez gospodarske realnosti, ki vključuje zlasti družbe WML, Lalib in DuoDecad ter ki je bil oblikovan izključno za pridobitev ugodnosti na področju DDV.

41 V zvezi s tem je treba spomniti, kot je bilo navedeno v točki 36 sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), da ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevnih določb Direktive 2006/112 in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

Stroški

42 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Sodišče Evropske unije ni pristojno za odgovor na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Fővárosi Törvényszék (sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 28. septembra 2020.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.