

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 10. februarja 2022(1)

Zadeva C-596/20

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Kraj opravljanja storitve – Določitev prejemnika storitve – Vpliv morebitnega položaja zlorabe med prejemnikom storitve in tretjo osebo na kraj opravljanja storitve – Načelo nevtralnosti – Izogibanje dvojnemu obdavčevanju – Obveznost sodelovanja davčnih uprav držav članic“

I. Uvod

1. Ta postopek predhodnega odločanja kaže omejitve na področju usklajevanja zakonodaj v Uniji. Tudi če so vse države članice obravnavane direktivo v tem primeru pravilno prenesle, njena uporaba v primeru omejene storitve kljub temu vodi do različnih rezultatov. Tako Portugalska kot tudi Madžarska štejeta, da je kraj opravljanja storitve na njunem ozemlju in davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) terjata zase. Položaj vodi do resničnega dvojnega obdavčenja ene in iste transakcije kljub popolni uskladitvi zakonodaj.

2. To je zlasti problematično, ker v skladu s konceptom Direktive o DDV udeležena podjetja sploh niso dejanski davkoplačevalci, temveč le – kot navaja Sodišče(2) – pobiralci davka za državo. Dejansko naj bi bil DDV za podjetje, ki ta davek zgolj pobere, nevtralen. To je izvedljivo le, če se davek obračuna le enkrat. To spet predpostavlja, da je kraj opravljanja storitve le v eni državi članici. Direktiva o DDV to načeloma tako tudi določa. Vendar mora biti hkrati izključeno, da se v obeh državah članicah lahko pravnomno odloči, da je ta kraj tako v eni kot tudi v drugi državi članici. Drugače povedano, ne sme priti do konflikta kvalifikacij.

3. Poleg tega se v okviru tega postopka predhodnega odločanja postavlja vprašanje določitve upoštevnega prejemnika storitve, če se temu in tretji osebi ožita zloraba prava. V obravnavanem

primeru je to pomembno za pravilno določitev kraja opravljanja storitve. Tudi če je namreč ta določitev utemeljen, se postavlja vprašanje, ali določitev zlorabe prava v razmerju med tretjo osebo in prejemnikom storitve lahko vpliva na izvajalca storitve, torej na kraj opravljanja njegove storitve.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o DDV

4. Pravni okvir izhaja iz Direktive o DDV(3) v različici, veljavni za sporni leti 2009(4) in 2011.(5)

5. Člen 2(1)(c) določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;“

6. Člen 24(1) direktive določa:

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

7. Člen 28 direktive določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

8. Določbe o kraju opravljanja storitev so bile spremenjene s 1. januarjem 2010,(6) tako da so za obe sporni leti veljale različne določbe o kraju opravljanja storitev.

9. Člen 43 direktive za sporno leto 2009 določa:

„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.“

10. Ta določba o kraju opravljanja storitev je bila za sporno leto 2009 dopolnjena s členom 56(1)(k) Direktive o DDV:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj 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;“

11. V omenjeni Prilogi II, naslovljeni „Okvirni seznam elektronsko opravljanj storitev iz točke (k) člena 56(1)“, so med drugim navedeni „spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo“ ter „dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“.

12. Člen 196 direktive je za sporno leto 2009 obrnjeno davčno obveznost, ki se nanaša na prejemnika storitve, v primeru storitve, ki jo opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini, določal

tako:

„DDV je dolžan plažati vsak davžni zavezanec, prejemnik storitev iz žlena 56, ali prejemnik, identificiran za DDV v državi žlanici, v kateri je davek dolgovan, kateri se opravijo storitve iz žlenov 44, 47, 50, 53, 54 in 55, že storitve opravi davžni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi žlanici.“

13. žlen 44 direktive za sporno leto 2011 glede doložitve kraja opravljanja storitev davžnemu zavezancu nasprotno doloža:

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

14. žlen 196 direktive (obrnjena davžna obveznost, ki zadeva prejemnika storitve) za sporno leto 2011 temu ustrezno doloža:

„DDV je dolžan plažati vsak davžni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davžni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz žlena 44, že te storitve opravi davžni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države žlanice.“

2. Uredba št. 904/2010

15. Poleg tega Uredba (EU) št. 904/2010(7) ureja upravno sodelovanje držav žlanic na podrožju DDV.

16. Uvodna izjava 7 Uredbe št. 904/2010 se glasi:

„Za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države žlanice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temvež bi morale tudi ponuditi pomož drugim državam žlanicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi žlanici.“

17. V žlenu 1(1) Uredbe št. 904/2010 je doloženo:

„Ta uredba doloža pogoje, pod katerimi sodelujejo pristojni organi v državah žlanicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato doloža pravila in postopke, ki omogožajo pristojnim organom držav žlanic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na podrožju DDV. Doloža predvsem pravila in postopke, ki državam žlanicam omogožajo zbiranje in izmenjavo navedenih informacij z elektronskimi sredstvi.“

B. Madžarsko pravo

18. Direktiva o DDV je bila v nacionalno pravo prenesena z Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost).

III. Postopek v glavni stvari

A. Ozadje obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe

19. Ozadje obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe so nasprotujoče si odločbe portugalskih in madžarskih davčnih organov o kraju opravljanja storitev IT podpore madžarskega podjetja (DuoDecad Kft., v nadaljevanju: tožena stranka) portugalskemu podjetju (Lalib Gestao e Investimentos LDA, v nadaljevanju: družba Lalib).
20. Te nasprotujoče si odločbe so navsezadnje nadaljevanje očitno do danes nerazrešenega spora o davčnem priznanju prenosov licenc z drugega madžarskega podjetja, to je družbe WebMindLicenses (v nadaljevanju: družba WML), na isto portugalsko podjetje (družbo Lalib). Pri tem gre za licenčno pogodbo, katere predmet je bil dajanje na voljo strokovnega znanja (know-how), kar je omogočilo upravljanje spletnega mesta, prek katerega so se opravljale interaktivne avdiovizualne storitve. Ta spor je bil že pred leti predmet postopka predhodnega odločanja pred Sodiščem.(8)
21. Madžarsko sodišče je v tem prejšnjem postopku Sodišče v bistvenem vprašalo, ali je treba šteti, da gre pri tej licenčni pogodbi med družbama WML in Lalib za zlorabo prava, oziroma na podlagi katerih meril je to mogoče ugotoviti. Poleg tega je bilo Sodišču postavljeno vprašanje, ali je treba Uredbo št. 904/2010 razlagati tako, da mora davčni organ države članice, ki preučuje obveznost obračuna DDV za storitve, ki so že bile predmet tega davka v drugih državah članicah, na davčne organe teh drugih držav članic nasloviti zahtevo za informacije.
22. Sodišče je na to med drugim odgovorilo, da mora predložitveno sodišče analizirati vse okoliščine postopka v glavni stvari, da bi ugotovilo, ali ta pogodba pomeni povsem umetno konstrukcijo, ki prikriva dejstvo, da zadevne storitve dejansko ni opravila družba, ki je pridobila licenco, ampak družba, ki je izdala licenco. Pri tem naj bi moralo zlasti raziskati, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe, ki je pridobila licenco, 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. Poleg tega naj bi se morala na davčne organe teh drugih držav članic nasloviti zahteva za informacije, če je taka zahteva koristna oziroma celo potrebna za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.
23. Take informacije so bile v vmesnem času v postopku med družbo WML in madžarsko davčno upravo pridobljene od portugalskih organov. Ti glede na navedbe tožene stranke izhajajo iz tega, da ima portugalsko podjetje dejansko sedež na Portugalskem. Očitno pa madžarska davčna uprava še vedno izhaja iz tega, da je šlo pri sklenitvi pogodbe med družbo WML in portugalskim podjetjem za zlorabo prava. Zato naj bi s spletnim mestom upravljala zgolj družba WML in s tem generirane transakcije naj bi družba WML opravljala iz Madžarske. „Logična posledica“ naj bi bila, da tudi vse storitve IT podpore, povezane z upravljanjem spletnega mesta, prav tako niso bile opravljene za portugalsko podjetje, temveč le za družbo WML na Madžarskem.

B. Sodni postopek v glavni stvari

24. Tožena stranka je tako podjetje, ki za upravljavce spletnih mest opravlja storitve IT podpore. Podjetje je bilo ustanovljeno 8. oktobra 2007. Očitno obstaja neka zveza z družbo WML, ki pa iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja dovolj jasno. Glede na drugo vprašanje predložitvenega sodišča je lastnik družbe WML hkrati poslovodja in/ali lastnik tožene stranke.
25. Tožena stranka je zaposlovala strokovnjake z dolgoletnimi izkušnjami in je zaradi stabilnega tehničnega okolja veljala za vodilno na trgu spletnega prenosa multimedijskih vsebin.

Njena glavna stranka je bila portugalska družba Lalib, ki ji je za mesece od julija do decembra 2009 in za celotno koledarsko leto 2011 izdala račune za opravljanje storitev podpore, vzdrževanja in izvajanja v skupni višini 8.086.829,40 EUR.

26. Portugalska družba Lalib je bila 16. februarja 1998 ustanovljena po portugalskem pravu, njena glavna dejavnost v zadevnem obdobju pa je bilo elektronsko opravljanje storitev vzdrževanja.

27. Madžarska davčna in carinska uprava je pri toženi stranki opravila davčni nadzor. Predmet nadzora je bil DDV; obdobje nadzora je obsegalo drugo polovico leta 2009 in celotno davčno leto 2011. Davčni organ je ob koncu tega nadzora z odločbo z dne 10. februarja 2020 ugotovil davčno razliko v višini 458.438.000 HUF (približno 1,25 milijona EUR) in jo obračunal toženi stranki ter ji poleg tega naložil plačilo davčne globe v višini 343.823.000 HUF (približno 1 milijon EUR) in zamudnih obresti v višini 129.263.000 forintov (HUF) (približno 350.000 EUR). Tožena stranka je zoper to odločbo vložila pritožbo, ki je bila zavrnjena z odločbo z dne 6. aprila 2020.

28. Zaključki tožene davčne uprave so temeljili na ugotovitvi, da dejanski prejemnik storitev, ki jih je za družbo Lalib opravila tožena stranka, ni bila družba Lalib, temveč družba WML. V novem postopku, opravljenem pri družbi WML, naj bi bilo ugotovljeno, da storitve prek spletnega mesta ni opravila družba Lalib iz Portugalske, temveč družba WML na Madžarskem. Pri sporni licenčni pogodbi med družbama Lalib in WML naj bi šlo za navidezno pogodbo.

29. Tožena stranka je zoper to odločbo vložila tožbo. Meni, da je, tako kot tudi mnoga druga partnerska podjetja, storitve podpore opravila neposredno za družbo Lalib in ne za družbo WML. Glede pogodb, sklenjenih z družbo Lalib, naj pri njih ne bi bila udeležena ne družba WML ne večinski družbenik družbe WML. V postopku, začetem proti družbi WML, naj bi direktorat za velike davčne zavezance pri nacionalnem davčnem in carinskem organu na Madžarskem portugalski organ zaprosil za informacije za razjasnitev dejanskega stanja. Portugalski organ naj bi v odgovoru na navedeno mednarodno zahtevo jasno navedel, da ima družba Lalib sedež na Portugalskem, da je v zadevnem obdobju dejansko opravljala gospodarsko dejavnost na lastno tveganje ter da je imela vse tehnične in poslovne vire, ki so bili potrebni za izkoriščanje znanj, pridobljenih na mednarodni ravni.

30. Ker portugalska in madžarska davčna uprava kljub že izvedenemu postopku predhodnega odločanja različno obravnavata kraj transakcij, opravljenih prek spletnega mesta (od družbe Lalib ali družbe WML), in to lahko vpliva na kraj opravljanja transakcij tožene stranke, sodišče, pristojno za tožbo, meni, da je potrebna vložitev novega predloga za sprejetje predhodne odločbe.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

31. Ob upoštevanju navedenega je Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska) prekinilo postopek in Sodišču predložilo ti dve zelo dolgi 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 na podlagi strokovnega znanja – družba s sedežem v državi članici Unije (v sporu o glavni stvari 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 sporu o glavni stvari na Madžarskem) kot podizvajalec, temveč ta davčni zavezanec to storitev opravlja za izdajateljico licence na podlagi 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, informacijsko in pisarniško infrastrukturo, svoje zaposlene in obsežne izkušnje na področju elektronskega poslovanja ter

lastnika s širokimi mednarodnimi povezavami 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 prejemale poročila o storitvah, ki so jih izvajali podizvajalci (zlasti v zvezi s prometom na spletnih mestih in plačili, izvedenimi z bančno računo);

(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 vsebin, ki so promovirali te vsebine);

(i) razpolagala s celovitim sistemom prejetja 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 izdajateljice 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 opravljal 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 o DDV razlagati tako, da storitve, ki se na spletnem mestu ponujajo končnim uporabnikom, opravlja izdajateljica licence na podlagi 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 izdajateljico licence velja, da:

- (a) so njeni lastni viri vključevali samo eno najeto pisarno in en 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 pravicami do licence, 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 izdala 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 izdala licenco, tudi poslovodja in/ali lastnica tistih podizvajalskih gospodarskih družb – tako tudi tožeče stranke – ki sodelujejo pri opravljanju storitve kot podizvajalci po naročilu pridobiteljice licence, pri čemer opravljajo ustrezne navedene naloge.“

32. V postopku pred Sodiščem so tožeča stranka, Portugalska republika, Madžarska in Evropska komisija predložile pisna stališča. Sodišče v skladu s členom 76(2) Poslovnika ni opravilo ustne obravnave.

V. Pravna presoja

A. Vprašnji za predhodno odločanje

33. Vprašnji za predhodno odločanje sta razumljivi le ob upoštevanju predmeta postopka v glavni stvari. V tem postopku sta tožeča stranka in madžarska davčna uprava v sporu glede kraja opravljanja storitev IT, ki jih je tožeča stranka opravila za družbo Lalib.

34. Kraj opravljanja takih elektronskih storitev drugemu davčnemu zavezancu je – tako v skladu s staro zakonodajo (člen 43 v povezavi s členom 56(1)(k) Direktive o DDV v različici, veljavni leta 2009) kot tudi v skladu z novo zakonodajo (člen 44 Direktive o DDV v različici, veljavni leta 2011) – kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti. Če bi družba Lalib bila prejemnik storitev, bi ta kraj bil na Portugalskem, tako da bi Portugalska DDV pravilno pobrala. Če pa bi dejanski prejemnik storitev nasprotno bilo podjetje na Madžarskem (na primer družba WML), bi bil ta kraj storitev IT na Madžarskem, tako da bi Madžarska pravilno zahtevala DDV.

35. Natančna obravnava pokaže, da za tožečo stranko ni pomembno, kje je kraj opravljanja njenih storitev, če sta oba prejemnika, ki prideta v poštev, podjetji, ki sta upravičeni do odbitka vstopnega davka in ki plačata dogovorjeno ceno skupaj s pripadajočim DDV. Različna davčna stopnja med Madžarsko in Portugalsko v tem primeru nima vpliva. Za tožečo stranko pa ni nepomembno, ali se transakcija obdavči enkrat – na Madžarskem ali na Portugalskem – ali

dvakrat – na Madžarskem in na Portugalskem – saj bo plačilo, dogovorjeno z enim prejemnikom storitve, tudi prejela le enkrat.

36. Obe vprašanji za predhodno odločanje se glede na navedeno nanašata na razlago določb Direktive o DDV o kraju opravljanja storitve, da bi se v okviru prava Unije v konkretnem primeru lahko določil pravilni kraj opravljanja storitev tožene stranke. Ker je ta kraj odvisen od sedeža prejemnika storitve, želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, kako z vidika prava Unije določiti „pravi“ prejemnika storitve v obravnavanem (vezmejnem) položaju, v katerem je udeležena še ena druga davčna uprava, ki zastopa drugačen rezultat kot prva davčna uprava („konflikt kvalifikacij“).

37. Ker poleg tega dvomi glede določitve pravi prejemnika storitve izhajajo iz sporne „zlorabe“ pri prenosu licence z družbe WML na družbo Lalib, predložitveno sodišče posledično postavlja še vprašanje, ali (morebitna) zloraba pri prenosu licence lahko vpliva na kraj opravljanja storitve tretje osebe.

38. Sodišče zato predlagam, naj obe vprašanji obšutno skrajša in ju na novo opredeli, da bi predložitvenemu sodišču lahko posredovalo koristen odgovor.

39. Predložitveno sodišče želi namreč v bistvu izvedeti, ali je treba člene 2, 24, 28 in 43 in naslednje ob upoštevanju člena 196 Direktive o DDV v konkretni upoštevni različici razlagati tako, da je v danih okoliščinah civilnopravni sopogodbenuk, ki je storitev plačal (v obravnavanem primeru družba Lalib), prejemnik storitve, glede na katerega se določi kraj opravljanja storitve. Ali pa morebitni obstoj položaja zlorabe med sopogodbenukom in tretjo osebo (v obravnavanem primeru družbo WML) vodi do tega, da je treba to tretjo osebo šteti za prejemnika storitve in se kraj opravljanja storitve ravna po njej?

40. Zgoraj opisano posebno ozadje zadeve Sodišče tudi omogoča, da natančneje opredeli, ali načelo nevtralnosti iz Direktive o DDV ob upoštevanju Uredbe št. 904/2010 zahteva, da lahko pri vezmejnih položajih obstaja le en sam kraj opravljanja storitve, oziroma ali je lahko davčni zavezanec v določenih okoliščinah izpostavljen tveganju nasprotujočih si odločb obeh udeleženi davčnih organov in s tem dvojnemu obdavčenju z DDV.

41. Za odgovor na preoblikovani vprašanji je treba najprej razjasniti, kako je treba v okviru zakonodaje o DDV določiti prejemnika storitve (razdelek B). Nato bom preučila, ali obstoj položaja zlorabe med tem prejemnikom storitve in tretjo osebo lahko vpliva na kraj opravljanja storitve izvajalca (razdelek C). Za tem bom obravnavala problematiko nasprotujočih si odločb finančnih organov različnih držav članic znotraj usklajenega sistema DDV (razdelek D).

B. Določitev prejemnika storitve v zakonodaji o DDV

42. Določitev „pravi prejemnika“ storitve se ravna po splošnih načelih. Od tega je treba razlikovati vprašanje, ali obstaja zloraba. Določitev pravi prejemnika storitve izhaja iz razlage Direktive o DDV in v obravnavanem primeru vpliva na kraj opravljanja storitve. Ugotovitev obstoja zlorabe pa se nasprotno nanaša na presojo dejanskega stanja. Posledica tega je, da je treba zadevne transakcije ponovno opredeliti tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če teh transakcij ne bi bilo.(9)

43. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa izhaja le, da madžarska davčna uprava pogodbeni položaj med družbama WML in Lalib šteje za zlorabo, saj so prek te pogodbene strukture uporabniki spletnega mesta iz Portugalske deležni nižje stopnje DDV kot pa iz Madžarske. Kakor pa izhaja iz stališča tožeče stranke, v zvezi s tem zaleti kazenski postopek do sedaj ni prišel do očitka davčne utaje.

44. Na drugi strani iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja, da bi predložitveno sodišče pogodbene odnose med tožečo stranko in družbo Lalib štelo za položaj zlorabe. To je tudi razumljivo, kajti višina stopnje DDV med podjetji, ki so upravičena do odbitka vstopnega davka, ni pomembna. Tako družba Lalib kot tudi družba WML bi lahko obremenitev z DDV nevtralizirali z odbitkom vstopnega davka. V tem pogledu iz spisa ne izhaja, kje naj bi tožeča stranka dosegla davčno ugodnost, če ta storitve IT podpore opravlja za portugalsko podjetje in ne za madžarsko podjetje. Na to pravilno opozarja Portugalska.

45. S tem se – na kar prav tako pravilno opozarja Portugalska – v prvi vrsti postavlja vprašanje, kako je treba prejemnika storitev (v obravnavanem primeru storitev IT tožeče stranke) določiti v skladu z določbami Direktive o DDV o kraju opravljanja storitev.

46. V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj določb, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (mišljene so transakcije).(10) To predpostavlja, da lahko obstaja le en prejemnik obdavčljive storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

47. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa gre za obdavčljivo storitev v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV le tedaj, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve. Pri tem plačilo, ki ga prejme izvajalec storitve, pomeni dejansko protivrednost individualizirane storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo.(11)

48. Pogodbeni stranki, ki sta se sporazumeli glede opravljanja storitve in plačila zanjo, sta običajno v pravnem razmerju, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve oziroma dajatve. Iz postopka predhodnega odločanja izhaja, da je tak položaj obstajal le med tožečo stranko in družbo Lalib. Družba WML na drugi strani ni bila niti vključena v sklenitev pogodbe o opravljanju storitev IT podpore niti ni izvršila plačila. Posledično je civilnopravni sopogodbenik v obliki družbe Lalib prejemnik storitve, po katerem se določi kraj opravljanja storitve.

49. To razlago – da je prejemnik storitve naeloma tisti, ki je sopogodbenik izvajalca storitve in ki je zavezanec za plačilo – potrjuje določba člena 196 Direktive o DDV, ki dopolnjuje določbe o določitvi kraja.

50. Člen 196 Direktive o DDV namreč določa obrnjeno davčno obveznost, ki preide z izvajalca (v obravnavanem primeru tožeče stranke) na podjetje – prejemnika storitve (v obravnavanem primeru družbo Lalib), če storitev opravi podjetje, ki nima sedeža državi članici prejemnika. S tem naj bi se – kot ponazarja uvodna izjava 42 Direktive o DDV – poenostavilo obračunavanje davka in zagotovila učinkovitost obdavčenja.(12) Razlog za obrnjeno davčno obveznost iz člena 196 Direktive o DDV je dejstvo, da bi država članica namembnega kraja storitve imela težave pri pobiranju davkov od podjetij v tujini. Poleg tega ta obrnjena davčna obveznost izvajalca odvezuje obveznosti, povezanih z registracijo in obračunom davka v drugih državah članicah.(13)

51. Na podlagi obrnjene davčne obveznosti iz posredne trošarine nastane neposredna

trošarina, ki neposredno bremeni prejemnika storitve. Taka zamenjava davčnega zavezanca pa predpostavlja, da prejemnik storitve, ki sedaj poleg plačila dolguje še DDV, to davčno obveznost lahko upošteva pri dogovoru o plačilu oziroma najpozneje pri samem plačilu. To na celoma lahko stori le sopogodbениk, ki na podlagi omenjenega pravnega razmerja dolguje protidajatev.

52. Na koncu iz razlage določb glede določitve kraja opravljanja storitev, usklajene s členom 196 Direktive o DDV, izhaja, da je na celoma sopogodbениk podjetja, ki je izvajalec, prejemnik storitve, po katerem se ravna kraj opravljanja storitve.

C. Vpliv obstoja položaja zlorabe med dejanskim prejemnikom storitve in tretjo osebo

53. S tem velja, da je na celno civilnopravni sopogodbениk, ki dolguje protidajatev, prejemnik storitve v smislu Direktive o DDV. Preuči je treba, ali na to kakorkoli vpliva morebitna zloraba, pri kateri sta udeležena prejemnik storitve in tretja oseba (v obravnavanem primeru družba Lalib in družba WML).

1. Stališče madžarskih davčnih organov

54. Menim, da je treba to ob upoštevanju stališča Portugalske zanikati. Nasprotno stališče madžarskih davčnih organov nasprotuje samim temeljem sistema Direktive o DDV. Pri tem stališču se izhaja iz tega, da iz položaja zlorabe med družbama WML in Lalib izhaja, da s spletnim mestom iz Madžarske upravlja družba WML, tako da so lahko bile storitve IT podpore tudi opravljene le za družbo WML na Madžarskem. Drugače kot meni Komisija, pa določitev „pravičnega“ prejemnika storitev tožene stranke ni tesno povezana s tem, ali je treba za licenčno pogodbo med družbama WML in Lalib šteti, da gre pri njej za zlorabo.

55. V skladu s to logiko na Madžarskem namreč ne bi bilo treba obdavčiti le storitev tožene stranke, temveč vse storitve, ki bi jih družba Lalib – obstoječe portugalsko podjetje (če je bil pravilno posredovan portugalski odgovor na madžarsko zahtevo za informacije) – prejela v povezavi z upravljanjem spletnega mesta; to bi se nanašalo tudi na storitve drugih portugalskih izvajalcev. To, da madžarska davčna uprava drugače kot portugalska davčna uprava meni, da družba Lalib ne obstaja ali pa jo je treba v tem pogledu enačiti z družbo WML, za to vsekakor ni zadostna podlaga.

2. Upoštevanje nevtralnosti v okviru zakonodaje o DDV

56. Direktiva o DDV je po eni strani v celu nevtralna.⁽¹⁴⁾ V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba izhajati iz objektivne narave zadevne transakcije.⁽¹⁵⁾ To velja zlasti za razlago določb o kraju opravljanja storitev, ki naj – kakor je ustrezno navedlo Sodišče – na eni strani preprečijo spore glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in na drugi strani neobdavčenje prihodkov (natančneje: transakcij).⁽¹⁶⁾ Namenjene so torej porazdelitvi davčne pristojnosti med državami članicami.

57. Ali je torej prejemnik pranja avtomobila, torej storitve, tudi lastnik avtomobila, ali je avtomobil veljavno najel oziroma ga ukradel, ni pomembno pri vprašanju, kdo je prejemnik storitve in kje je kraj opravljanja storitve. Tudi tat, ki je naročil pranje ukradenega avtomobila in za to plačal, je in ostane prejemnik storitve, tako da se kraj opravljanja storitve določa po njem (na primer, ali je davčni zavezanec ali ni – glej na eni strani člen 44 Direktive o DDV in na drugi strani člen 45).

3. Upoštevanje vidika izvajalca

58. Zgoraj navedena logika madžarskih davčnih organov poleg tega prezre posredni

mehanizem obdavčenja z DDV. „Načelo abstraktnosti“, pojasnjeno na primeru avtomobilskega tatu, namreč izhaja tudi iz dejstva, da podjetnik, ki je izvajalec, pri pobiranju davkov deluje kot podaljšana roka države („pobiralec davka za državo“(17)). Ker tega ne dela prostovoljno, ampak na podlagi zakonske obveze, bi lahko bil opisan tudi kot „prisilni pomočnik države“(18)

59. Ta pomočnik države pa mora vedeti, kje je kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, da bi lahko uporabil pravilno davčno stopnjo in odvedel ustrezni davek. Če je kraj opravljanja storitve odvisen od lastnosti prejemnika storitve (na primer od tega, ali je davčni zavezanec), potem mora biti izvajalec v položaju, v katerem lahko to lastnost avtonomno določi.

60. Izvajalec lahko ugotovi in določi, kdo je njegov sopogodbenuk, ki je na podlagi pogodbenih dogovorov zavezan, da mu plača protidajatev (ceno). Na okoliščine, ki se nanašajo le na razmerje prejemnika storitve s tretjimi osebami, pa izvajalec nasprotno načeloma nima vpliva in z njimi tudi ni seznanjen. Zato take značilnosti načeloma ne smejo biti pomembne za določitev kraja njegove dobave blaga ali opravljanja storitev. Davčnemu zavezancu je pri opravljanju njegove storitve upravičeno lahko povsem vseeno, kdo je resnični lastnik avtomobila, ki ga je treba oprati. Prejemnik storitve je njegov sopogodbenuk in kraj opravljanja storitve je vedno isti, ne glede na to, ali je bil avtomobil najet, kupljen ali ukraden.

4. Upoštevanje določbe glede komisijskega posla

61. Poleg tega prejemnik storitve lahko – kot ponazarja člen 28 Direktive o DDV – sicer deluje v svojem imenu, vendar za tuj račun. Zato z vidika zakonodaje o DDV ni pomembno dejstvo, da na koncu storitev dejansko koristi neka druga oseba, ki ni sopogodbenuk. Tudi nelastnik, ki deluje v svojem imenu, vendar za tuj račun (na primer račun lastnika), je prejemnik storitve.

62. Zato je odločilno, da je družba Lalib na podlagi zadevnega pravnega razmerja zavezana plačati protidajatev za storitve IT podpore toženi strani. Za lastnost družbe Lalib kot prejemnika storitev torej načelno ni pomembno, ali je ta družba storitve prejela v svojem imenu in za svoj račun ali v svojem imenu, vendar za račun družbe WML. Kraj opravljanja storitev IT toženi strani družbi Lalib je torej na Portugalskem in ga je treba presoati ne glede na možni obstoj položaja zlorabe med družbama WML in Lalib.

5. Predstavljava izjema: zloraba, storjena od vseh udeležencev

63. Kaj drugega bi kvečjemu lahko veljalo, če bi bilo treba celotno pravno konstrukcijo med družbo Lalib, družbo WML in toženo stranko šteti za eno samo veliko zlorabo. To bi omogočalo, da bi se zadevne transakcije ponovno opredelile, tako da bi se upošteval položaj, ki bi obstajal brez teh transakcij. Obstoj take zlorabe pa iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja.

64. Glede tega obstajajo obšutni dvomi ob upoštevanju okoliščine, da vse govori v prid temu, da družba Lalib dejansko obstaja, da ima dejansko sedež na Portugalskem, da je dejansko plačala račune toženi strani in da davčna ugodnost vsaj glede storitev IT podpore ni razvidna. Tudi Komisija očitno izhaja iz tega, da končne uporabnike prek spletnega mesta oskrbuje izključno družba Lalib. Na koncu pa to lahko presoja le predložitveno sodišče.

6. Vmesni predlog

65. Prejemnik storitev IT tožeče stranke je njen sopogodbenik (družba Lalib). Na to v nižemer ne vpliva možni obstoj položaja zlorabe med družbama WML in Lalib. To vsekakor velja, če sklenitve pogodbe med tožečo stranko in družbo Lalib same ni treba presoati kot del zlorabe. Sodišče pa za to na eni strani nima nobenih indicov in na drugi strani to lahko presodi le predložitveno sodišče.

D. Podredno: obravnava nasprotujočih si ugotovitev davčnih organov različnih držav članic v zakonodaji o DDV

1. Predstavitev problematike

66. Kraj opravljanja storitev tožeče stranke je s tem sicer razjasnjen. Vendarle pa tudi v tem postopku ostaja tveganje dvojnega obdavčenja, ki je značilno za sistem DDV. To tveganje bi se uresničilo, če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da bi bilo treba celotno pravno konstrukcijo med družbo Lalib, družbo WML in tožečo stranko šteti za en sam položaj zlorabe.

67. Madžarska bi izhajala iz opravljanja storitev družbi WML in kraja opravljanja storitev na Madžarskem in bi pobrala DDV na Madžarskem. Portugalska na drugi strani položaja verjetno še naprej ne bi štela za zlorabo, tako da bi bil prejemnik storitev družba Lalib, kraj opravljanja storitev pa bi bil na Portugalskem. To bi vodilo do dvojnega obdavčenja zaradi konflikta kvalifikacij.

68. Ta rezultat, do katerega bi lahko prišlo, nasprotuje ideji načela nevtralnosti v zakonodaji o DDV. Kajti dvojno obdavčevanje gospodarske dejavnosti – kakor je Sodišče že odločilo – je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV.(19) To potrjuje tudi starejša sodna praksa glede nevarnosti dvojnega obdavčenja pri uvozu blaga, ki je pred tem že bilo obdavčeno z DDV.(20)

69. V sodni praksi Sodišča že obstaja nekaj izhodišč, kako se je takemu dvojnemu obdavčenju mogoče izogniti.

2. Nevezanost na po času prvo odmero davka

70. V tem pogledu je Sodišče že ustrezno odločilo, da država članica, ki davek prva odmeri, ne veže druge države članice pri pravilni uporabi Direktive o DDV.(21) Tako načelo „kdo prvi pride, prvi dobi“ bi bilo v nasprotju z idejo določb o kraju opravljanja storitev, katerih namen je dodelitev in porazdelitev davčnih prihodkov med državami članicami.

71. Pri tem ni treba odgovoriti na vprašanje, ali že iz Uredbe št. 904/2010 izhaja, da je davčni organ ene države članice zavezan na davčni organ druge države članice nasloviti zahtevo za informacije, če je taka zahteva koristna oziroma celo potrebna za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.(22)

72. Če sodišča države članice 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 njihovo odločitev lahko vloži pravno sredstvo.(23) V tem smislu je predložitveno sodišče v obravnavanem primeru zaprosilo Sodišče za razlago določb o kraju opravljanja storitev iz Direktive o DDV.

3. Različna razlaga določb o kraju opravljanja storitev

73. Če se obravnavani spor nanaša na razlago določb o določitvi kraja opravljanja storitev, je rešitev preprosta. Ta spor se lahko in mora rešiti z obrnitvijo na Sodišče. Ta razlaga prava Unije v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe zavezuje tudi drugo davčno upravo.

74. Če zadnjenavedena davčna uprava v tem trenutku še ni izdala dokončne odločbe, to preprečuje dvojno obdavčenje. Če je že izdana dokončna odločba, ki v nasprotju z razlago Sodišča povzroči dvojno obdavčenje, je ta odločba v nasprotju s pravom Unije. Če se izkaže – po potrebi po predhodni odločbi Sodišča – da je DDV že bil nepravilno plačan v drugi državi članici, je zadevna oseba torej upravičena do vračila preveč plačanega DDV. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pravica do vračila dajatev, pobranih v neki državi članici v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo predpisi Unije, kakor jih je razlagalo Sodišče. Zadevna država članica je torej naložena dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije.(24)

4. **Različna presoja zadevnega dejanskega stanja**

75. Zgoraj navedena pot pa ne pripelje do rešitve, če spor ne izhaja iz različne razlage prava Unije, temveč iz različne presoje dejanskega stanja (na primer obstoja zlorabe). Uporaba prava Unije v konkretnem položaju je namreč naloga nacionalnih sodišč. Njihove odločitve niso zavezuječe za davčne uprave drugih držav članic, tako da nevarnost dvojnega obdavčenja obstaja še naprej.

76. To dvojno obdavčenje je v nasprotju s cilji Direktive o DDV (glej zgoraj točko 68). Sodišče je sicer v okviru zakonodaje o davku od dohodkov odločilo, da države članice v primeru neusklajenosti na ravni Unije niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic, da bi odpravile dvojno obdavčevanje.(25) To pa se nanaša na dvojno obdavčenje zaradi neusklajenosti zakonodaje o davku od dohodkov in izhaja iz zakonodajne pristojnosti držav članic, ki so jo v tem pogledu obdržale. Ta argument ne pride v poštev v zvezi z zakonodajo o DDV.

77. Dvojno obdavčenje, oprto na pravo Unije (v obravnavanem primeru na Direktivo o DDV), se poleg tega dotika temeljnih svoboščin davčnega zavezanca (glej člene 15, 16 in 17 Listine) pri izvajanju prava Unije.(26) Poleg tega bi dvojno obdavčenje čezmejnih dobav blaga in čezmejnega opravljanja storitev z DDV vplivalo na prost pretok blaga in storitev.

78. Takemu dvojnemu obdavčenju, ki je v nasprotju z notranjim trgom, bi se bilo navsezadnje mogoče izogniti le, če bi Sodišče v tem posebnem položaju – dvojno obdavčenje s strani dveh držav članic na podlagi konflikta kvalifikacij v okviru zakonodaje o DDV v čezmejnem primeru – izjemoma samo določilo, kako je treba presojati dejansko stanje, v obravnavanem primeru torej, ali gre za zlorabo.

79. Sodišče je kot edina avtoriteta, ki lahko zavezuje odloči za udeleženi državi članici in s tem učinkovito prepreči dvojno obdavčenje, v podobnem položaju že de facto opravilo lastno presojo dejanskega stanja. Tako je na primer zadeva *Auto Lease Holland* temeljila na različni presoji dejanskega stanja v dveh državah članicah, kakor je to izrecno poudarilo predložitveno sodišče v tem postopku.(27) Sodišče je kljub temu odgovorilo na vprašanje za predhodno odločanje in odločilo, da je treba „člen 5(1) Šeste direktive razlagati tako, da v primeru, v katerem lizingojemalec v vozilo na lizing na bencinskih servisih toči gorivo v imenu in za račun lizingodajalca, ne gre za dobavo goriva lizingodajalca lizingojemalcu.“(28) To ni bilo nič drugega kot presoja dejanskega stanja, za katero je predložitveno sodišče zaprosilo Sodišče.

80. Da pa bi se upoštevalo, da je presoja dejanskega stanja naložena naloga nacionalnega

sodišča in da je državam članicam z Uredbo št. 904/2010 omogočena izmenjava informacij, z odborom za DDV (člen 398 Direktive o DDV) pa doseg sporazuma, bi Sodišče pri odgovoru na taka vprašanja za predhodno odločanje lahko določilo pogoje, da je praviloma treba preizkusiti te druge možnosti.

VI. Predlog

81. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), odgovori tako:

1. Prejemnika storitve, ki je upošteven za določitev kraja opravljanja storitve, je treba določiti z vidika izvajalca ob upoštevanju pravnega razmerja, iz katerega izhaja, kdo mora plačati prejeto storitev. Ožitek zlorabe prava, ki se nanaša le na prejemnika storitve in tretjo osebo, ni pomemben za določitev prejemnika storitve in kraja opravljanja storitve.

2. Načelo nevtralnosti iz Direktive o DDV in Uredba št. 904/2010 ob upoštevanju Listine o temeljnih pravicah nasprotujeta dvojnemu obdavčenju ene in iste transakcije z DDV s strani več držav članic. Če to dvojno obdavčenje temelji na različni presoji dejanskega stanja in če države članice ne dosežejo usklajene rešitve, lahko oziroma mora nacionalno sodišče za tako rešitev zaprositi Sodišče.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 V zvezi s tem glej na primer sodbe z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

3 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1).

4 V različici, v tem pogledu nazadnje spremenjeni z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 (UL 2009, L 175, str. 12).

5 V različici, v tem pogledu nazadnje spremenjeni z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL 2010, L 326, str. 1).

6 Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11).

7 Uredba 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).

8 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

9 Sodbe z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 46); z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 52), in z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 98).

10 Sodbi z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 42), in z dne 26. januarja 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, točka 27 in tam navedena sodna praksa). V tem smislu tudi sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 42).

11 Sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20,

EU:C:2021:743, točka 31). Glej v tem smislu sodbi z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39), in z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točki 21 in 22).

12 V tem smislu glede člena 199 Direktive o DDV že sodbi z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 24), in z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, točka 28).

13 Sodba z dne 6. oktobra 2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, točka 33), še glede člena 21(1)(b) Šeste direktive.

14 Sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 50 – načelo davčne nevtralnosti nasprotuje splošnemu razlikovanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami); z dne 29. junija 2000, Salumets in drugi (C-455/98, EU:C:2000:352, točka 19), in z dne 29. junija 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, točki 14 in 21). Glede izjem glej sodbi z dne 6. decembra 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), in z dne 5. julija 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, točka 20).

15 Sodbe z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, točka 36); z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 39); z dne 9. oktobra 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, točka 33), in z dne 6. aprila 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, točka 24).

16 Sodbi z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 42), in z dne 26. januarja 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, točka 27 in tam navedena sodna praksa). V tem smislu tudi sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 42).

17 V zvezi s tem glej na primer sodbe z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

18 Glej Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, točka 1.18.

19 Sodbe z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 46); z dne 17. maja 2001, Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 76); z dne 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 46), in z dne 25. maja 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, točka 9).

20 Sodba z dne 5. maja 1982, Schul Douane Expeditur (15/81, EU:C:1982:135, točka 2 izreka); podobno tudi sodba z dne 6. julija 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, točka 20).

21 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 54), potrjena s sodbo z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 53). Podobno tudi sodba z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točka 65).

22 Tako sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 59); drugače na drugi strani sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 48).

23 Sodbe z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 51); z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točki 64 in 66), in z dne 17. decembra

2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 59).

24 Glej sodbi z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 52), in z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, točki 29 in 30 ter tam navedena sodna praksa).

25 Sodbe z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 47); z dne 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 39), in z dne 12. februarja 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, točka 31).

26 Sodišče ta pogoj, vsebovan v členu 51(1) Listine, kot je znano, razume zelo široko – glej na primer sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25 in naslednje).

27 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), sklep z dne 22. februarja 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, točki 54 in 56.

28 Sodba z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, točka 37). Podobno tudi sodba z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točka 49), ki je temeljila na različni presoji izdaje „točk“ v državah članicah.