



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

16 päivänä kesäkuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2, 24 ja 43 artikla – Palvelujen suorituspaikka – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle suoritettut teknisen tuen palvelut – Oikeuden väärinkäyttö – Tosiseikkojen arviointi – Toimivallan puuttuminen

Asiassa C-596/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 28.9.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.11.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

DuoDecad Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešič ja D. Gratsias,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- DuoDecad Kft., edustajanaan Z. Várszegi, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään aluksi L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja P. Barros da Costa, sittemmin R. Campos Laires ja P. Barros da Costa,
- Euroopan komissio, asiamiehinään V. Uher ja A. Tokár,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 10.2.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan, 24 artiklan 1 kohdan ja 43 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat DuoDecad Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari) ja jossa on kyse arvonlisäveron maksamisesta DuoDecadin vuosina 2009 ja 2011 suorittamista palveluista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.
- 4 Kyseisen direktiivin 24 artiklassa säädetään seuraavaa:
”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.
2. ’Televiestintäpalveluina’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen.”
- 5 Mainitun direktiivin 1.1.2007–31.12.2009 voimassa olleen version 43 artiklassa säädettiin seuraavaa:
”Palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.”
- 6 Direktiivin 2006/112 muuttamisesta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) korvattiin 1.1.2010 alkavien vaikutuksien direktiivin 2006/112 43–59 artikla. Viimeksi mainitun direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 44 artiklassa säädetään seuraavaa:
”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka

sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

- 7 Direktiivin 2006/112 kyseisen version 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

- 8 Kyseisen direktiivin 1.1.2007–31.12.2009 voimassa olleen version 56 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan [Euroopan] yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

--

k) sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä I tarkoitetut palvelut;

--”

- 9 Direktiivin 2006/112 kyseisessä versiossa mainittiin sen liitteessä II, jonka otsikko oli ”Ohjeellinen luettelo 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista”, muun muassa ”verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti (hosting), ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito” sekä ”kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön”.

- 10 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on:

--

k) sähköisesti suoritettavat palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitetut palvelut.

--”

Unkarin oikeus

- 11 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetulla lailla nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 37 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”(1) Verovelvolliselle suoritettavien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikka on paikka, johon palvelun hankkija on sijoittautunut harjoittamaan taloudellista toimintaa, tai – jos paikkaa, johon palvelun hankkija olisi sijoittautunut taloudellisessa tarkoituksessa, ei ole – paikka, jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.

(2) Muille kuin verovelvolliselle suoritettavien palvelujen osalta suorituspaikka on paikka, johon palvelun suorittaja on sijoittautunut harjoittamaan taloudellista toimintaa, tai – jos paikkaa, johon palvelun suorittaja olisi sijoittautunut taloudellisessa tarkoituksessa, ei ole – paikka, jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.”

- 12 Kyseisen lain mainitun version 46 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”(1) Tässä pykälässä tarkoitettujen palvelujen osalta palvelujen suorituspaikka on paikka, johon palvelujen hankkija, joka ei ole verovelvollinen, on sijoittautunut, tai, jos sijoittautumispaikkaa ei ole, hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa, edellyttäen, että se on Euroopan yhteisön alueen ulkopuolella.

(2) Tämän pykälän soveltamisalaan kuuluvat seuraavat palvelut:

--

k) sähköisesti suoritettavat palvelut.

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 DuoDecad on Unkarissa rekisteröity yhtiö, jonka pääasiallisena liiketoimintana on tietokoneohjelmointi. Se tarjosi teknisen tuen palveluja Lalib – Gestão e Investimentos Lda:lle (jäljempänä Lalib), joka on yhtiö, jonka kotipaikka on Madeiralla (Portugali) ja joka tarjoaa viihdepalveluja sähköisesti ja joka on DuoDecadin tärkein asiakas. DuoDecad antoi tämän perusteella heinäkuusta joulukuuhun 2009 ja koko vuoden 2011 aikana laskuja, joiden yhteismäärä oli 8 086 829,40 euroa.
- 14 Suoritettuaan DuoDecadissa verotarkastuksen, joka koski vuoden 2009 jälkipuoliskoa ja koko verovuotta 2011, alimman asteen veroviranomainen määräsi 10.2.2020 tekemällään päätöksellä kyseisen yhtiön maksamaan yhteensä 458 438 000 Unkarin forintin (HUF) (n. 1 286 835 euroa) suuruisen arvonlisäverovelan, 343 823 000 HUFin (n. 964 767 euroa) suuruisen veroseuraamuksen sekä 129 263 000 HUFin (n. 362 841 euroa) suuruiset viivästyskorot, koska se katsoi, että DuoDecadin suorittamien palvelujen tosiasiallinen vastaanottaja ei ollut Lalib vaan WebMindLicences Kft. (jäljempänä WML), joka on Unkarissa rekisteröity kauppayhtiö, jolla on sähköisten viihdepalvelujen tarjoamiseen tarvittavaa tietotaitoa ja joka on tehnyt Lalibin kanssa lisenssisopimuksen kyseisen tietotaidon hyödyntämiseksi.

- 15 DuoDecadin tehtyä oikaisuvaatimuksen muutoksenhakuosasto vahvisti kyseisen päätöksen 6.4.2020 tekemällään päätöksellä, josta DuoDecad nosti kanteen Fővárosi Törvényszékissä (Budapestin alioikeus, Unkari), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim.
- 16 DuoDecad esittää kanteensa tueksi, että pääasiassa kyseessä olevat teknisen tuen palvelut on katsottava suoritettuna Lalibille Portugalissa, koska kaikki unionin tuomioistuimen tältä osin vahvistamat edellytykset täyttyvät. DuoDecadin mukaan muutoksenhakuosaston päätös on virheellinen siltä osin kuin kyseisessä päätöksessä ei yksilöidä asianmukaisesti näiden palvelujen sisältöä, koska siinä rinnastetaan palvelut virheellisesti suoraan kyseisten internetsivustojen teknisen toiminnan varmistamiseen eikä siinä siten oteta huomioon sitä, että Lalibilla oli käytössään sen tarjoamien palvelujen suorittamiseen tarvittavat henkilöstöresurssit ja aineelliset resurssit. DuoDecad väittää, että se tarjosi tukipalvelujaan suoraan Lalibille eikä WML:lle ja toimi aktiivisesti tehtävissä, jotka eivät kuuluneet asianomaisen tietotaitoa koskevan lisenssisopimuksen soveltamisalaan. Tätä tarkoitusta varten Lalib valvoi DuoDecadia ja antoi sille ohjeita, kun taas WML ei esiintynyt asiakkaan asemassa eikä se näin ollen voinut osoittaa DuoDecadille minkäänlaista pyyntöä tai määräystä.
- 17 DuoDecad väittää myös, että niiden vastausten mukaan, jotka Portugalin veroviranomainen antoi vastauksena Unkarin viranomaisen WML:ää koskevan menettelyn yhteydessä esittämään kansainvälistä yhteistyötä koskevaan pyyntöön, Portugalin viranomaiset ilmoittivat selkeästi, että Lalib oli sijoittautunut Portugaliin, jossa se harjoitti tosiasiallisesti taloudellista toimintaa omalla riskillään, ja että sillä oli käytössään kaikki sen hankkimien tietotaidon hyödyntämiseksi tarvittavat tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit. Pääasiassa kyseessä olevien viihdepalvelujen suorituspaikka ei voinut myöskään olla Unkarissa objektiivisen esteen eli sen vuoksi, ettei ollut olemassa rahoituslaitoksia, jotka olisivat hyväksyneet pankkikortilla maksamisen aikuisviihdesivustolla. DuoDecad lisää, että kyseisten viihdepalvelujen suorittajana oli ulkopuolisten näkökulmasta Lalib, että se teki sopimukset omissa nimissään, sillä oli luettelo asiakkaista, jotka maksoivat vastikkeen palveluista, sillä oli käytettävissään myös palveluista saadut tulot ja se valvoi asianomaisen tietotaidon kehitystä ja päätti sen käyttöönotosta. Lalibin kotipaikka on lisäksi mainittu asiakaspalvelun fyysisenä paikkana.
- 18 Muutoksenhakuosasto toteaa suorittaneensa WML:ssä tutkinnan, jossa ilmeni, että pääasiassa kyseessä olevia viihdepalveluja ei suorittanut Lalib vaan WML Unkarista käsin, ja näiden kahden yhtiön välillä tehty lisenssisopimus oli muutoksenhakuosaston mukaan ”fiktiivinen”.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että unionin tuomioistuin on tulkinnut erityisesti 17.12.2015 antamassaan tuomiossa WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) direktiivin 2006/112 asiaa koskevia säännöksiä, mutta se katsoo, että niitä on tulkittava vielä uudelleen pääasiassa, koska Portugalin ja Unkarin veroviranomaiset ovat kyseisestä tuomiosta huolimatta kohdelleet samaa liiketoimea verotuksellisesti eri tavalla.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on niin, että kun otetaan huomioon 17.12.2015 annetussa tuomiossa WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) esitetyt toteamukset, herää kysymys siitä, voiko pääasiassa kyseessä olevien viihdepalvelujen suorituspaikka olla Unkarissa huolimatta siitä, että Lalib oli monimutkaisen sopimusverkoston ja palvelun suorittamisen kannalta välttämättömien palvelujen keskipisteenä, ja siitä, että se tarjoaa palvelujen suorittamisen välttämättömät edellytykset omilla tietokannoillaan ja tietokoneohjelmillaan sekä kolmansina osapuolina olevien tai Lalib-konserniin taikka DuoDecadin konserniin kuuluvien palveluntarjoajien avulla ottaen tällä tavoin itse vastatakseen oikeudellisesta ja taloudellisesta riskistä, riippumatta siitä, että tietotaidon omistajana olevaan

konserniin kuuluvat alihankkijat osallistuvat tietotaidon tekniseen soveltamiseen, ja vaikka omistaja oli vaikuttanut tietotaidon hyödyntämiseen. Esiin nousee myös kysymys siitä, miten on arvioitava sitä, oliko Lalibilla tarvittavat tilat, infrastruktuuri ja henkilöstö Portugalissa.

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien viittaa 18.6.2020 annetun tuomion KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485) 51 kohtaan ja katsoo olevansa velvollinen esittämään unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön lähinnä sen vuoksi, että Unkarin ja Portugalin veroviranomaiset ovat luokitelleet tapauksen verotuksellisesti eri tavalla. Se pyytää unionin tuomioistuinta täsmentämään, onko se, että sekä Unkarin että Portugalin veroviranomainen vahvistaa verovelvollisuuden, lainmukaista, voiko jompikumpi niistä pätevästi kantaa veron pääasiassa kyseessä olevasta liiketoimesta ja miten suuri merkitys kyseessä oleville eri arviointiperusteille voidaan antaa.
- 22 Tässä tilanteessa Fővárosi Törvényszék päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittava siten, että know-how-lisenssin saaja – [Euroopan] unionin jäsenvaltioon (pääasian kohteena olevassa tapauksessa Portugaliin) sijoittautunut yhtiö – ei suorita verkkosivustolla saatavilla olevia palveluja loppukäyttäjille, joten se ei voi olla toiseen jäsenvaltioon (pääasian kohteena olevassa tapauksessa Unkariin) sijoittautuneen ja alihankkijana toimivan verovelvollisen know-how’ta koskevan teknisen tukipalvelun kohteena, vaan tämä verovelvollinen suorittaa tukipalvelun viimeksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneen know-how-lisenssin antajalle olosuhteissa, joissa
- a) lisenssin saajalla oli käytettävissään toimistotiloja, jotka oli vuokrattu ensin mainitusta jäsenvaltiosta, tietotekninen ja toimistoinfrastruktuuri, oma henkilöstö ja laaja kokemus sähköisestä kaupankäynnistä, ja sillä oli laajat kansainväliset suhteet omaava omistaja ja sähköisen kaupankäynnin alalla pätevä ylläpitäjä,
 - b) lisenssin saaja oli saanut know-how’ta, joka sisälsi verkkosivustojen toimintaprosessin ja niiden päivitykset, antoi tätä koskevia lausuntoja, esitti muutoksia näihin prosesseihin ja hyväksyi ne,
 - c) se oli verovelvollisen tämän know-how’n perusteella suorittamien palvelujen vastaanottaja,
 - d) se sai säännöllisesti raportteja, jotka koskivat alihankkijoiden suorittamia palveluja (erityisesti liikenne verkkosivustoilla ja pankkitililtä suoritettut maksut),
 - e) se rekisteröi omissa nimissään internetitunnuksia, jotka mahdollistavat pääsyn verkkosivustoille internetin välityksellä,
 - f) se mainittiin verkkosivustoilla palveluntarjoajana,
 - g) se suoritti toimenpiteitä, joiden tarkoituksena oli säilyttää verkkosivustojen suosio,
 - h) se teki omissa nimissään sopimuksia palvelujen suorittamiseksi tarvittavien palveluntarjoajien ja alihankkijoiden (erityisesti pankkien, jotka tarjosivat pankkikorttimaksua verkkosivustolla, sivustoilla saatavilla olevan sisällön tuottajien ja sisältöä markkinoivien webmasterien) kanssa,
 - i) sillä oli käytettävissään täydellinen järjestelmä, jolla vastaanotettiin tulot, jotka olivat peräisin kyseisen palvelun suorittamisesta loppukäyttäjille, kuten pankkitilit, valtuudet määrätä yksinoikeudella ja täysimääräisesti näistä tileistä, loppukäyttäjää koskeva tietokanta, jonka perusteella oli mahdollista laatia heille laskuja palvelun suorittamisesta, sekä oma laskutusohjelma,
 - j) se ilmoitti verkkosivustoilla oman kotipaikkansa ensin mainitussa jäsenvaltiossa asiakkaiden fyysisenä palvelupaikkana ja

k) se on sekä lisenssin antajasta että know-how'ssa kuvattujen tiettyjen teknisten prosessien toteuttamisesta vastaavista unkarilaisista alihankkijoista riippumaton yhtiö,

kun otetaan lisäksi huomioon, että i) vastaava ensin mainitun jäsenvaltion viranomainen, joka on asianmukainen elin tutkimaan nämä objektiiviset ja kolmansien osapuolten tarkistettavissa olevat olosuhteet, vahvasti edellä kuvatut olosuhteet; ii) se, että toisen jäsenvaltion yhtiö ei voinut turvautua maksupalveluntarjoajaan, joka takaisi maksun vastaanottamisen pankkikorttimaksuna verkkosivuilla, oli objektiivinen este palvelun suorittamiselle toisessa jäsenvaltiossa verkkosivustojen avulla, mistä syystä tähän jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei koskaan suorittanut verkkosivustolla käytettävissä olevaa palvelua ennen tutkittua ajanjaksoa eikä sen jälkeen, ja iii) lisenssinantajayhtiö ja siihen sidoksissa olevat yhtiöt saivat internetsivuston toiminnasta edun, joka on kokonaisuutena suurempi kuin erotus, joka saadaan sovellettaessa arvonlisäverokantaa ensin mainitussa jäsenvaltiossa ja jälkimmäisessä jäsenvaltiossa?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittava siten, että know-how-lisenssin antaja – toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö – suorittaa internetsivustolla saatavilla olevat palvelut loppukäyttäjille, joten se on alihankkijana toimivan verovelvollisen know-how'n teknisen tukipalvelun vastaanottaja, eikä tämä verovelvollinen suorita tätä palvelua ensin mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneelle lisenssin saajalle olosuhteissa, joissa

- a) lisenssinantajayhtiön omat resurssit koostuivat yksinomaan vuokratusta toimistotilasta ja sen toimitusjohtajan käyttämästä tietokoneesta,
- b) sen ainoita omia työntekijöitä olivat toimitusjohtaja ja oikeudellinen neuvonantaja, joka työskenteli osa-aikaisesti muutaman tunnin viikossa,
- c) sen ainoa sopimus oli know-how-kehityssopimus,
- d) se määräsi, että lisenssin saaja kirjaisi omistuksessaan olevien verkkotunnusten nimet omiin nimiinsä viimeksi mainitun kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti,
- e) se ei esiintynyt koskaan kyseisten palvelujen tarjoajana kolmansiin osapuoliin, erityisesti loppukäyttäjiin, pankkeihin, jotka tarjosivat pankkikorttimaksua verkkosivuilla, verkkosivustojen sisällöntuottajiin eikä sisältöä markkinoiviin webmastereihin nähden,
- f) se ei koskaan laatinut tositteita, jotka liittyvät verkkosivustoilla saatavilla oleviin palveluihin, lukuun ottamatta lisenssioikeuksiin liittyvää laskua, ja
- g) sillä ei ollut käytettävissään järjestelmää (kuten pankkitilejä ja muita infrastruktuureja), jotka olisivat mahdollistaneet verkkosivustojen välityksellä suoritetusta palvelusta saatujen tulojen vastaanottamisen, kun otetaan huomioon sekin, että 17.12.2015 annetun tuomion WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) mukaan sillä seikalla, että know-how'n on luonut lisenssinantajayhtiön toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja ja että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how'n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa merkitystä, joten luonnollinen henkilö, joka on lisenssinantajayhtiön toimitusjohtaja ja omistaja, on myös sellaista alihankkijoina olevien yhtiöiden, jotka työskentelevät yhdessä palveluja suoritettaessa alihankkijoina lisenssin saajan lukuun hoitamalla niille kuuluvia edellä mainittuja tehtäviä, ja siten kantajan toimitusjohtaja ja/tai omistaja?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittava siten – kun otetaan huomioon

- kysymyksissä mainitut erilaiset olosuhteet –, että yhtiö, jolla on tietotaitoa koskeva lisenssi, joka mahdollistaa sähköisten viihdepalvelujen suorittamisen, ei tosiasiallisesti suorita kyseisiä viihdepalveluja, joten sitä ei voida pitää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen suorittamien tietotaitoa koskevan teknisen tuen palvelujen vastaanottajana, vaan tietotaitoa koskevan lisenssin antaja, joka on myös sijoittautunut tähän toiseen jäsenvaltioon, on näiden viihdepalvelujen oikea tarjoaja, joten viimeksi mainittu on kyseisten teknisen tuen palvelujen vastaanottaja.
- 24 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii näillä kysymyksillä selvittämään, onko 17.12.2015 annetun tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) seurauksena *Lalibia* pidettävä pääasiassa kyseessä olevien viihdepalvelujen oikeana tarjoajana vai onko sinä pidettävä WML:ää, vaikka sen ja *Lalibin* välillä on lisenssisopimus tietotaidosta, joka mahdollistaa kyseisten sähköisten viihdepalvelujen tarjoamisen.
- 25 On muistutettava, että kun unionin tuomioistuimelta tiedusteltiin 17.12.2015 annettuun tuomioon *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) johtaneessa asiassa tiettyjen tosiseikkojen merkityksellisyydestä sen arvioimiseksi, oliko WML:n ja *Lalibin* välillä tehdyn kaltainen lisenssisopimus oikeuden väärinkäyttöä, jolla pyrittiin hyötymään siitä, että asianomaisiin viihdepalveluihin sovellettu arvonlisäverokanta oli alempi Madeiralla kuin Unkarissa, unionin tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 34 kohdassa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oli itse arvioitava sille esitetyt tosiseikat ja tarkistettava, olivatko väärinkäytöksen muodostavat osatekijät olemassa kyseisessä asiassa, mutta unionin tuomioistuin saattoi kuitenkin ennakkoratkaisupyynnöstä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kyseistä tuomioistuinta tämän tulkinna.
- 26 Mainitun tuomion 35 kohdassa unionin tuomioistuin muistutti muun muassa, että arvonlisäveron alalla sovellettavasta oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä.
- 27 Todettuaan kyseisen tuomion 43 kohdassa, että sille jätetystä asiakirja-aineistosta ilmeni, että *Lalib* oli WML:stä erillinen yhtiö, koska se ei ollut tämän sivuliike, tytäryhtiö eikä kauppaedustajan liike, ja että se oli maksanut arvonlisäveron Portugalissa, unionin tuomioistuin katsoi mainitun tuomion 44 kohdassa, että näissä olosuhteissa sen toteamiseksi, että kyseinen lisenssisopimus perustui väärinkäyttöön, jolla pyrittiin hyötymään Madeiralla sovellettavasta alemmasta arvonlisäverokannasta, oli selvitettävä, että kyseinen sopimus oli täysin keinotekoinen järjestely, jolla peiteltiin sitä, ettei *Lalib* todellisuudessa suorittanut asianomaisia palveluja Madeiralla, vaan niitä tarjosi itse asiassa WML Unkarissa.
- 28 Lisäksi 17.12.2015 annetun tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 45 kohdassa unionin tuomioistuin täsmensi, että sen selvittämiseksi, oliko kyseinen sopimus tällainen järjestely, kansallisen tuomioistuimen oli analysoitava kaikki sille esitetyt tosiseikat ja tutkittava muun muassa, oliko *Lalibin* liiketoiminnan kotipaikka tai sen kiinteä toimipaikka Madeiralla todellinen tai oliko kyseisellä yhtiöllä kyseisen liiketoiminnan harjoittamiseksi asianmukainen rakenne toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja tekniikan osalta tai vielä harjoittiko kyseinen yhtiö kyseistä toimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään.
- 29 Lisäksi unionin tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 46 kohdassa, että sitä vastoin sillä, että WML:n tietotaidon oli luonut WML:n toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja, että tämä henkilö vaikutti kyseisen tietotaidon kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien

palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä ja että alihankkijat hoitivat kyseisten palvelujen suorittamiseksi tarpeellisia rahoitusliiketoimia, henkilöstövoimavaroja ja teknisiä välineitä, tai sillä, mitkä seikat olivat voineet olla syynä siihen, että WML oli vuokrannut asianomaisen tietotaidon Lalibille sen sijaan, että WML olisi käyttänyt sitä itse, ei sellaisenaan ollut ratkaisevaa vaikutusta.

- 30 Lisäksi unionin tuomioistuin totesi 17.12.2015 annetun tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 54 kohdassa, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että kun on todettu väärinkäytös, jonka vuoksi palvelujen suorituspaikan on vahvistettu olevan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa se olisi ollut ilman kyseistä väärinkäytöstä, se, että arvonlisävero on maksettu tässä toisessa jäsenvaltiossa sen lainsäädännön mukaisesti, ei estä oikeaisemasta kyseistä verotusta siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset palvelut on todellisuudessa suoritettu.
- 31 Kyseisen tuomion 59 kohdassa unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, että hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1) on tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomaisilla, jotka tutkivat, onko arvonlisäverosaatava syntynyt sellaisten suoritusten osalta, joista on jo maksettu arvonlisävero toisissa jäsenvaltioissa, on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille silloin, kun tällaisesta pyynnöstä on hyötyä ja kun se on jopa välttämätön päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.
- 32 Todettuaan, että Unkarin ja Portugalin veroviranomaiset ovat 17.12.2015 annetun tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) jälkeen ja niistä tiedoista huolimatta, jotka Portugalin veroviranomainen toimitti Unkarin veroviranomaiselle vastauksena kansainvälistä yhteistyötä koskevaan pyyntöön, kohdelleet eri tavalla samaa liiketoimea, joka johti sitä koskevan arvonlisäveron kantamiseen sekä Unkarissa että Portugalissa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että uusi tulkinta on tarpeen ja että se katsoo olevansa velvollinen esittämään unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön lähinnä sen vuoksi, että kyseiset veroviranomaiset ovat luokitelleet tosiseikat eri tavalla.
- 33 On kuitenkin todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei esitä syitä, joiden vuoksi 17.12.2015 annetussa tuomiossa *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) esitetyt täsmennykset eivät riitä sen ratkaisemiseksi, onko WML:ää vai Lalibia pidettävä pääasiassa kyseessä olevien viihdepalvelujen oikeana tarjoajana. Ennakkoratkaisupyyntö ei myöskään sisällä tarkastelua, joka koskisi Unkarin veroviranomaisen Portugalin veroviranomaiselta pyytämiä tosiseikkoja tai kaikkia kyseisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa muutoksenhakuosaston 6.4.2020 tekemässä päätöksessä esitettyjä tosiseikkoja tai muita kyseisen tuomioistuimen käytettävissä olevia seikkoja.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tyytyy siis vain tuomaan esiin suuren määrän olosuhteita esittämättä, miten ne vaikeuttavat sen kysymyksissä mainitsemien direktiivin 2006/112 säännösten tulkintaa, joten on ilmeistä, että kyseinen tuomioistuin ei todellisuudessa pyydä unionin tuomioistuinta tulkitsemaan kyseistä direktiiviä vaan ratkaisemaan itse näiden olosuhteiden perusteella, onko WML:ää Lalibin sijaan pidettävä pääasiassa kyseessä olevien viihdepalvelujen oikeana tarjoajana, mistä seuraisi, että kyseisten yhtiöiden tekemä lisenssisopimus on täysin keinotekoinen järjestely.

- 35 Toisaalta unionin tuomioistuin on todennut 18.6.2020 antamansa tuomion KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485) 51 kohdassa, että havaitessaan, että samaa liiketointa kohdellaan jonkin toisen jäsenvaltion verotuksessa eri tavalla, jäsenvaltion tuomioistuimilla, joiden käsiteltävänä on asia, jossa nousee esiin kysymyksiä sellaisten unionin oikeuden säännösten tai määräysten tulkinnasta, joiden suhteen niiden on tehtävä päätös, on mahdollisuus tai jopa velvollisuus sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.
- 36 Kyseisestä tuomiosta ei kuitenkaan seuraa, että silloin kun kansalliset tuomioistuimet toteavat, että samaa liiketoimea on kohdeltu verotuksessa eri tavalla toisessa jäsenvaltiossa, niillä olisi mahdollisuus tai velvollisuus esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntö tosiseikkojen arvioinnista ja unionin oikeuden soveltamisesta pääasian oikeudenkäynnissä eikä unionin oikeuden tulkinnasta.
- 37 On nimittäin niin, että SEUT 267 artiklassa tarkoitettussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun riidan tosiseikat ja arvioimaan niitä. Unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa soveltaa oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen, koska SEUT 267 artiklan mukaan se voi pelkästään tulkita perussopimuksia ja unionin toimielinten toimia (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, 17 kohta ja tuomio 6.10.2021, *W. Ž.* (Ylimmän tuomioistuimen ylimääräistä valvontaa ja julkisia asioita käsittelevä jaosto – Nimittäminen), C-487/19, EU:C:2021:798, 78 ja 132 kohta).
- 38 Kansallisille tuomioistuimille ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä annettujen suositusten (EUVL 2019, C 380, s. 1) 8 ja 11 kohdassa muistutetaan tältä osin, että ennakkoratkaisupyyntö ei voi koskea pääasian oikeudenkäynnissä esiin tulleita tosiseikkoja ja että unionin tuomioistuin ei itse sovelta unionin oikeutta kyseiseen oikeusriitaan.
- 39 Tästä seuraa, että unionin tuomioistuin ei ole nyt käsiteltävässä asiassa toimivaltainen vastaamaan esitettyihin kysymyksiin.
- 40 Lisäksi on todettava, että nämä kysymykset perustuvat olettamukseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien teknisen tuen palvelujen vastaanottajan eli Lalibin ei voida katsoa olevan näiden palvelujen vastaanottaja, jos asianomaisia viihdepalveluja ei todellisuudessa suorittanut kyseinen yhtiö vaan WML, jolloin WML:n ja Lalibin välillä tehty lisenssisopimus olisi keinotekoinen järjestely, joka perustuu oikeuden väärinkäyttöön, mikä vaikuttaisi väistämättä DuoDecadin ja Lalibin väliseen sopimussuhteeseen ja siten direktiivin 2006/112 mukaisesti velvoitteisiin ja oikeuksiin. Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 63 ja 65 kohdassa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, perustuuko DuoDecadin ja Lalibin välinen sopimus itsessään oikeuden väärinkäyttöön arvonlisäveron alalla, mistä voisi olla kyse muun muassa siinä tapauksessa, että todettaisiin, että kyseessä on ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleva täysin keinotekoinen järjestely, joka koskee muun muassa WML:ää, Lalibia ja DuoDecadia ja joka on toteutettu ainoastaan arvonlisäverotukseen liittyvän edun saamiseksi.
- 41 Tältä osin on muistutettava, että – kuten 17.12.2015 annetun tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 36 kohdassa on todettu – arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että direktiivin 2006/112 ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen

edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada tällainen veroetu.

Oikeudenkäyntikulut

- 42 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Euroopan unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa vastata Fővárosi Törvényszékin (Budapestin alioikeus, Unkari) 28.9.2020 tekemällään päätöksellä esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin.

Allekirjoitukset