



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 16 d.\*

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

Byloje C-596/20

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

**DuoDecad Kft.**

prieš

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

\* Proceso kalba: vengrų.

susipažinęs su 2022 m. vasario 10 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2 straipsnio 1 dalies, 24 straipsnio 1 dalies ir 43 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *DuoDecad Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų ir muitų tarnybos skundų direkcija, Vengrija; toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su *DuoDecad* suteiktomis paslaugomis 2009 ir 2011 m., sumokėjimo.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Šios direktyvos 24 straipsnyje nustatyta:
  - „1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.
  2. „Telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant su tuo susijusį teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajėgumais perdavimą arba suteikimą, įskaitant teisės naudotis pasauliniais informacijos tinklais suteikimą.“
- 5 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos minėtos direktyvos 43 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“
- 6 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112 (OL L 44, 2008, p. 11), įsigaliojusi nuo 2010 m. sausio 1 d., pakeitė Direktyvos 2006/112 43–59 straipsnius. Šios direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8, 44 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų

teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

7 Šios redakcijos Direktyvos 2006/112 45 straipsnyje nustatyta:

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

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

„1. Kai toliau išvard[y]tos paslaugos teikiamos asmenims, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas išgyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma nurodytos II priede.

<...>“

9 Šios redakcijos Direktyvos 2006/112 II priede „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas“, be kita ko, buvo nurodyta „tinklavičių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra“ ir „vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas“.

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

„Toliau išvardytų paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs arba turi nuolatinį adresą, ar paprastai gyvena už Bendrijos ribų, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma nurodytos II priede.

<...>“

### Vengrijos teisė

- 11 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)) 37 straipsnyje buvo numatyta:

„(1) Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos gavėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

(2) Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 12 Šios redakcijos šio įstatymo 46 straipsnyje buvo nustatyta:

„(1) Šiame straipsnyje nurodytų paslaugų atveju paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur tokiomis aplinkybėmis neapmokestinamasis gavėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena, jei ta vieta yra už Bendrijos ribų.

(2) Šiame straipsnyje nurodytos tokios paslaugos:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos.

<...>“

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 *DuoDecad* yra Vengrijoje registruota bendrovė, kurios pagrindinė veikla – kompiuterinės programos. Ji teikė techninės pagalbos paslaugas savo pagrindinei klientei *Lalib – Gestão e Investimentos Lda.* (toliau – *Lalib*), Madeiroje (Portugalija) įsteigtai bendrovei, teikiančiai pramogų paslaugas elektroninėmis priemonėmis. Už 2009 m. liepos–gruodžio mėn. laikotarpį ir už visus 2011 m. ji išrašė iš viso sąskaitų faktūrų, kurių bendra suma lygi 8 086 829,40 EUR.
- 14 Atlikusi *DuoDecad* patikrinimą dėl 2009 m. antrojo ketvirčio ir visų 2011 m. pirmojo lygio mokesčių inspekcija 2020 m. vasario 10 d. sprendimu nurodė jai sumokėti 458 438 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 1 286 835 EUR) PVM, 343 823 000 HUF (apie 964 767 EUR) mokestinę baudą ir 129 263 000 HUF (apie 362 841 EUR) delspinigių, nes manė, kad tikroji paslaugų gavėja buvo ne *Lalib*, o Vengrijoje įsteigta komercinė bendrovė *WebMindLicences Kft.* (toliau – WML), kuri turi praktinės patirties, leidžiančios teikti pramogų paslaugas elektroninėmis priemonėmis, ir kuri sudarė licencijos sutartį su *Lalib*, kad galėtų naudotis šia praktine patirtimi.
- 15 Kadangi *DuoDecad* pateikus skundą šis sprendimas buvo patvirtintas 2020 m. balandžio 6 d. Skundų direkcijos sprendimu, *DuoDecad* pareiškė ieškinį *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

- 16 Grįsdama savo ieškinį *DuoDecad* tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos techninės pagalbos paslaugos turi būti laikomos suteiktomis Portugalijoje *Lalib*, nes visos šiuo klausimu Teisingumo Teismo nustatytos sąlygos yra įvykdytos. Ji mano, kad Skundų direkcijos sprendimas yra klaidingas, nes šiame sprendime tinkamai nenurodytas šių paslaugų turinys, klaidingai prilyginant jas tiesioginiam atitinkamų interneto svetainių techninio veikimo užtikrinimui ir neatsižvelgiant į tai, kad *Lalib* turėjo žmogiškųjų ir materialinių išteklių, reikalingų jos paslaugoms teikti. Ji tvirtina, kad tiesiogiai teikė pagalbos paslaugas *Lalib*, o ne WML, ir atliko aktyvų vaidmenį vykdant užduotis, kurios nepatenka į atitinkamos praktinės patirties licencijos sutarties taikymo sritį. Kad tai padarytų, *Lalib* tikrindavo ir prižiūrėdavo *DuoDecad*, duodavo jai nurodymus, o WML nebuvo laikoma klientu, todėl negalėjo jai pateikti jokio prašymo ar duoti nurodymų.
- 17 *DuoDecad* taip pat tvirtina, kad, remiantis Portugalijos mokesčių inspekcijos atsakymais į Vengrijos valdžios institucijų prašymą dėl tarptautinio bendradarbiavimo, pateiktą vykdant procedūrą dėl WML, Portugalijos mokesčių inspekcija aiškiai nurodė, kad *Lalib* buvo įsteigta Portugalijoje, kur ji vykdė realią ekonominę veiklą savo rizika, ir kad ji turėjo visus techninius ir žmogiškuosius išteklius, reikalingus naudotis jos įgyta praktine patirtimi. Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjamų pramogų paslaugų teikimo vieta negalėjo būti Vengrijoje dėl to, kad egzistuoja objektyvi kliūtis, t. y. dėl to, kad nėra finansų įstaigų, leidžiančių atsiskaityti banko kortele suaugusiesiems skirtose interneto svetainėse. *DuoDecad* pridūrė, kad *Lalib* išoriniame pasaulyje atrodė kaip šių pramogų paslaugų teikėja, kad ji sudarė sutartis savo vardu, turėjo klientų, kurie mokėjo už šias paslaugas, duomenų bazę, taip pat pajamų, gautų iš tų pačių paslaugų, kontroliavo aptariamą praktinę patirties vystymą ir sprendė, ar pradėti ją naudoti. Be to, būtent jos buveinė buvo nurodyta kaip pagalbos klientams fizinė vieta.
- 18 Skundų direkcija nurodo, kad atliko WML tyrimą, per kurį paaiškėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas pramogų paslaugas teikė ne *Lalib*, o WML iš Vengrijos; šių dviejų bendrovių sudaryta licencijos sutartis, jos nuomone, buvo „fiktyvi“.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismas visų pirma 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) aiškino atitinkamas Direktyvos 2006/112 nuostatas, tačiau mano, kad pagrindinėje byloje reikalingas papildomas aiškinimas, nes, nepaisant šio sprendimo, Portugalijos ir Vengrijos mokesčių inspekcijos tą patį sandorį vertino skirtingai mokesčių požiūriu.
- 20 Anot šio teismo, atsižvelgiant į 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) pateiktas nuorodas kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų pramoginių paslaugų teikimo vieta gali būti Vengrijoje, kai *Lalib* buvo sudėtingo sutarčių ir paslaugų tinklo, būtino šioms paslaugoms teikti, centras, kai naudodamasi savo duomenų bazėmis, programine įranga ir tarpininkaujant tretiesiems asmenims arba paslaugų teikėjams, priklausantiems *Lalib* grupei arba bendrovių grupei, kuriai priklausė *DuoDecad*, ji sudarė sąlygas, būtinas šioms paslaugoms teikti, todėl neišvengiamai prisiėmė teisinę ir ekonominę riziką, net jei subrangovai, priklausantys aptariamoms praktinės patirties „savininkės“ bendrovių grupei, dalyvavo įgyvendinant techniškai praktinę patirtį ir „savininkė“ darė įtaką naudojant praktinę patirtį. Be to, kyla klausimas, kaip vertinti, ar Portugalijoje *Lalib* turėjo reikalingas patalpas, infrastruktūrą ir personalą.
- 21 Remdamasis 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485) 51 punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano turintis pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą iš esmės dėl Vengrijos ir Portugalijos mokesčių inspekcijų skirtingo mokesstinio vertinimo. Jis prašo Teisingumo Teismo

patikslinti, ar Vengrijos ir Portugalijos mokesčių inspekcijos teisėtai nustatė mokestinę prievolę, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį pagrįstai gali apmokestinti pirmoji, ar antroji valstybė narė, ir kokia reikšmė gali būti suteikta įvairiems atitinkamiems kriterijams.

22 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Tarybos direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad [Euopos] Sąjungos valstybėje narėje (pagrindinėje byloje nagrinėjama atveju – Portugalijoje) įsteigta praktinės patirties (angl. k. *know-how*) licenciją gavusi bendrovė neteikia interneto svetainėje siūlomų paslaugų galutiniams naudotojams, todėl ji negali būti kitoje valstybėje narėje (pagrindinėje byloje nagrinėjama atveju – Vengrijoje) įsteigto apmokestinamojo asmens, kaip subrangovo, teikiamos praktinės patirties techninės pagalbos paslaugos gavėja, nors tas subrangovas teikia šias paslaugas pastarojoje valstybėje narėje įsteigta praktinės patirties licenciją suteikusiai bendrovei tokiomis aplinkybėmis, kai licenciją gavusi bendrovė:

- a) pirmojoje valstybėje narėje nuomojosi biuro patalpas ir turėjo informacinių technologijų ir biuro įrangą, darbuotojus ir didelę patirtį elektroninės prekybos srityje, jos savininkas turėjo daug tarptautinių ryšių, o vadovas gerai išmanė elektroninę prekybą;
- b) turėjo praktinės interneto svetainių veikimo ir jų atnaujinimo patirties, teikė nuomones šiuo klausimu, siūlė šių procesų pakeitimus ir juos tvirtino;
- c) naudojosi apmokestinamojo asmens šios praktinės patirties pagrindu teikiamomis paslaugomis;
- d) nuolat gaudavo ataskaitas apie subrangovų suteiktas paslaugas (be kita ko, apie interneto svetainių srautą ir mokėjimus iš banko sąskaitos),
- e) savo vardu įregistravo interneto domenų, suteikiančius interneto prieigą prie interneto svetainių;
- f) interneto svetainėse buvo nurodyta kaip paslaugos teikėja;
- g) ėmėsi veiksmų interneto svetainių populiarumui išsaugoti;
- h) savo vardu sudarė sutartis su darbuotojais ir subrangovais, reikalingais paslaugai teikti (be kita ko, su bankais, kurie interneto svetainėse siūlė mokėjimą banko kortele, su interneto svetainių turinio kūrėjais ir šį turinį platinančiais interneto svetainių administratoriais (angl. k. *webmasters*));
- i) turėjo visą iš nagrinėjamos paslaugos teikimo galutiniams paslaugų gavėjams gautų pajamų priėmimo sistemą, pavyzdžiui, banko sąskaitas, išimtinę ir neribotą galimybę disponuoti šiomis sąskaitomis, galutinių naudotojų duomenų bazę, leidžiančią išrašyti jiems sąskaitas faktūras už suteiktas paslaugas, ir šių sąskaitų išrašymo programinę įrangą;
- j) interneto svetainėse nurodė savo pirmojoje valstybėje narėje esančią buveinę, kurioje buvo fiziškai teikiamos klientų aptarnavimo paslaugos; ir
- k) yra nepriklausoma tiek nuo licenciją suteikusių bendrovės, tiek nuo Vengrijoje įsteigtų subrangovų, atsakingų už tam tikrą praktinės patirties licencijoje nurodytų techninių procesų atlikimą,

taip pat atsižvelgiant į tai, kad: i) pirma nurodytas aplinkybes patvirtino atitinkama pirmosios valstybės narės institucija, kuriai suteikta teisė tikrinti šias objektyvias aplinkybes, kurias gali patikrinti trečiosios šalys; ii) šios valstybės narės bendrovė negalėjo naudotis mokėjimo paslaugų teikėjo, užtikrinančio mokėjimo gavimą mokėjimo kortele interneto svetainėje, paslaugomis, buvo objektyvi kliūtis paslaugoms internetu teikti kitose valstybėse narėse, todėl toje pačioje valstybėje narėje įsteigta bendrovė niekada (nei prieš nagrinėjamą laikotarpį, nei jam pasibaigus) neteikė interneto svetainėse siūlomos

paslaugos; ir iii) licenciją gavusios bendrovės ir su ja susijusių įmonių iš interneto svetainės naudojimo gautas pelnas viršijo pirmojoje ir antrojoje valstybėje narėje taikomo PVM tarifo skirtumą?

2. Ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį ir 43 straipsnį reikia aiškinti taip, kad praktinės patirties licencijos davėja – kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė – teikia interneto svetainėje siūlomas paslaugas galutiniams paslaugų naudotojams, todėl ji yra apmokestinamojo asmens (subrangovo) praktinės patirties techninės pagalbos paslaugos gavėja, o apmokestinamasis asmuo neteikia savo paslaugų pirmoje valstybėje narėje įsteigta licencijos įgijėjai tokiomis aplinkybėmis, kai licencijos davėja:
- a) turėjo nuosavų išteklių, o juos sudarė tik nuomojamos patalpos ir bendrovės vadovo naudojamas kompiuteris;
  - b) turėjo tik vadovą ir patarėją teisės klausimais, dirbantį ne visą darbo dieną kelias valandas per savaitę;
  - c) buvo sudariusi tik sutartį dėl praktinės patirties plėtros;
  - d) užtikrino, kad licenciją gavusi bendrovė jai nuosavybės teise priklausančius domenų vardus įregistruotų savo vardu, kaip nurodyta su šia bendrove sudarytoje sutartyje;
  - e) niekada neteikė aptariamų paslaugų tretiesiems asmenims, visų pirma galutiniams naudotojams, bankams, kurie interneto svetainėse siūlo mokėjimą banko kortele, interneto svetainių turinio kūrėjams ir ši turinį platinantiems interneto svetainių administratoriams;
  - f) niekada nėra išdavusi interneto svetainėse siūlomas paslaugas patvirtinančių dokumentų, išskyrus su licencija suteiktomis teisėmis susijusias sąskaitas faktūras; ir
  - g) neturėjo sistemos, leidžiančios gauti pajamų iš interneto svetainėse teikiamos paslaugos (pavyzdžiui, banko sąskaitų ir kitos įrangos), taip pat atsižvelgiant į tai, kad pagal 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) savaime neturi lemiamos reikšmės ta aplinkybė, kad licenciją suteikusios bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas yra praktinės patirties kūrėjas ir, be to, tas pats asmuo daro įtaką ar kontroliuoja šios praktinės patirties vystymą ir naudojimą, ja pagrįstų paslaugų teikimą taip, kad fizinis asmuo – licenciją suteikusios bendrovės vadovas ir savininkas – taip pat yra šių komercinių bendrovių-subrangovių (taigi, ir pareiškėjos), kurios licenciją gavusios bendrovės prašymu dalyvauja teikiant paslaugas (kaip subrangovės) ir vykdo joms pavestas funkcijas, vadovas ir (arba) savininkas?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 23 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis, atsižvelgiant į visas šiuose klausimuose nurodytas aplinkybes, turi būti aiškinami taip, kad ne praktinės patirties licenciją, leidžiančią teikti pramogų paslaugas elektroninėmis priemonėmis, gavusi bendrovė faktiškai teikia šias pramogų paslaugas, todėl ji negali būti laikoma kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teikiamų techninės pagalbos paslaugų, susijusių su šia praktine patirtimi, gavėja, bet kad faktiškai šias pramogų paslaugas teikia bendrovė, praktinės patirties licencijos davėja, kuri taip pat yra įsisteigusi toje kitoje valstybėje narėje, todėl būtent ji yra šių techninės pagalbos paslaugų gavėja.

- 24 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atsižvelgdamas į 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiais klausimais siekia nustatyti, ar būtent *Lalib*, ar dėl to, kad dėl praktinės patirties, leidžiančios teikti šias pramogų paslaugas, buvo sudaryta WML ir *Lalib* licencijos sutartis, WLB turi būti laikoma tikroji nagrinėjamų pramogų paslaugų teikėja.
- 25 Reikia priminti, kad kai byloje, kurioje priimtas 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), buvo paklausta, ar dėl tam tikrų faktinių aplinkybių svarbos vertinant, ar licencijos sutartis, kaip antai sudaryta tarp WML ir *Lalib*, buvo piktnaudžiavimas teise, siekiant pasinaudoti tuo, kad Madeiroje atitinkamoms pramogų paslaugoms taikomas mažesnis PVM tarifas nei Vengrijoje, Teisingumo Teismas to sprendimo 34 punkte nurodė, kad toje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti jam pateiktas faktines aplinkybes ir nustatyti, ar yra piktnaudžiavimo požymių, nors spręsdamas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali pateikti patikslinimų, kuriais šis teismas galėtų vadovautis aiškindamas.
- 26 Minėto sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas, be kita ko, priminė, kad PVM srityje taikomas draudimo piktnaudžiauti principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonominio pagrindo neturintys dariniai, kuriais siekiama vien gauti mokestinės naudos.
- 27 To paties sprendimo 43 punkte nurodęs, kad iš turimos bylos medžiagos matyti, jog *Lalib* yra atskira nuo WML bendrovė, ji nėra jos filialas, patronuojamoji bendrovė ar atstovybė, be to, ji sumokėjo PVM Portugalijoje, Teisingumo Teismas paskesniame to sprendimo punkte pažymėjo, jog šiomis aplinkybėmis siekiant konstatuoti, kad atitinkama licencijos sutartis buvo sudaryta piktnaudžiaujant, norint pasinaudoti mažesniu PVM tarifu Madeiroje, reikia nustatyti, kad ši sutartis yra visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis faktą, kad atitinkamos paslaugos buvo teikiamos ne *Lalib* Madeiroje, bet WML Vengrijoje.
- 28 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 45 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad siekiant nustatyti, ar ši sutartis buvo toks susitarimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti visas jam nurodytas faktines aplinkybes ir, be kita ko, išsiaiškinti, ar *Lalib* Madeiroje realiai buvo įsteigusi verslą ar nuolatinį padalinį arba ar ši bendrovė, siekdama vykdyti atitinkamą ekonominę veiklą, turėjo tinkamą struktūrą, kiek tai susiję su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar vykdė šią ekonominę veiklą savo vardu, sąskaita, atsakomybe ir rizika.
- 29 Be to, to sprendimo 46 punkte Teisingumo Teismas nurodė, jog vis dėlto faktai, kad WML vadovas ir vienintelis akcininkas buvo WML praktinės patirties kūrėjas, tas asmuo darė įtaką ar kontroliavo šios praktinės patirties vystymą ir naudojimą, ja pagrįstų paslaugų teikimą, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti būtina finansinių sandorių, personalo ir techninių priemonių valdymą užtikrino subrangovai, ir priežastys, galbūt paskatinusios WML išnuomoti nagrinėjamą praktinę patirtį *Lalib*, o ne naudoti ją pačiai, nėra savaime leiami.
- 30 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 54 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad nustačius piktnaudžiavimą, dėl kurio paslaugų teikimo vieta nustatoma kitoje valstybėje narėje, nei būtų nesant piktnaudžiavimo, faktas, kad PVM buvo sumokėtas šioje kitoje valstybėje narėje pagal jos teisės aktus, neklaido išieškoti šio mokesčio valstybėje narėje, kurioje iš tiesų suteiktos paslaugos.



- 31 Vis dėlto to sprendimo 59 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) reikia aiškinti taip, kad valstybės narės mokesčių administratorius, kuris nagrinėja PVM taikymą teikiamoms paslaugoms, jau apmokestinant šiuo mokesčiu kitose valstybėse narėse, turi pateikti prašymą suteikti informacijos šių kitų valstybių narių mokesčių administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.
- 32 Pažymėjęs, kad po 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) Vengrijos ir Portugalijos mokesčių inspekcijos, nepaisant to, kad antroji iš šių mokesčių inspekcijų, atsakydama į tarptautinio bendradarbiavimo prašymą, pateikė pirmajai informaciją, skirtingai vertino tą patį sandorį, dėl kurio jis apmokestinamas PVM ir Vengrijoje, ir Portugalijoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad reikia „papildomo išaiškinimo“ ir kad jis mano, kad privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą iš esmės dėl to, kad šios mokesčių inspekcijos skirtingai kvalifikavo faktines aplinkybes.
- 33 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad, pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo priežasčių, dėl kurių 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) pateiktų patikslinimų nepakanka nustatyti, kuri bendrovė (WML ar *Lalib*) laikytina tikrąja pramogų paslaugų teikėja pagrindinėje byloje. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą visiškai neanalizuotos nei faktinės aplinkybės, apie kurias Vengrijos mokesčių inspekcija sužinojo iš Portugalijos mokesčių inspekcijos, nei visos faktinės aplinkybės, nurodytos 2020 m. balandžio 6 d. Skundų direkcijos sprendime, dėl kurio kreiptasi į šį teismą, ar kita jos turima informacija.
- 34 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tik nurodo daugybę aplinkybių, nenurodydamas, kokių dėl jų kyla sunkumų aiškinant Direktyvos 2006/112 nuostatas, kurias jis nurodo savo klausimuose, todėl atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš tikrųjų prašo Teisingumo Teismo ne aiškinti šią direktyvą, tačiau, atsižvelgiant į šias aplinkybes, pačiam nuspręsti, kad WML, o ne *Lalib*, turi būti laikoma tikrąja pagrindinėje byloje nagrinėjamų pramoginių paslaugų teikėja ir kad todėl tarp šių bendrovių sudaryta licencijos sutartis yra visiškai dirbtinis susitarimas.
- 35 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485) 51 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai valstybės narės teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstybėje narėje, nagrinėdami bylą, kurioje kyla klausimų dėl Sąjungos teisės nuostatų aiškinimo, dėl kurių jie turi priimti sprendimą, jie gali ar net privalo, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teisę jų sprendimus galima apskųsti teismine tvarka, kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.
- 36 Vis dėlto iš šio sprendimo neišplaukia, kad nacionaliniai teismai, nustatę, jog tam pačiam sandoriui kitoje valstybėje narėje buvo taikomas skirtingas mokesstinis vertinimas, turi teisę ar pareigą kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą ne tam, kad būtų išaiškinta Sąjungos teisė, o tam, kad būtų įvertintos faktinės aplinkybės ir pritaikyta ši teisė pagrindinėje byloje.
- 37 Vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, pagrįstam aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, tik nacionalinis teismas yra kompetentingas nustatyti ir vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti

teisės normų konkrečiai situacijai, nes pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui suteikta teisė priimti sprendimą tik dėl Sutarčių ir Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų išaiškinimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, 17 punktą ir 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *W.Ž.(Aukščiausiojo Teismo Išimtinės kontrolės ir viešųjų reikalų kolegija – Skyrimas)*, C-487/19, EU:C:2021:798, 78 ir 132 punktus).

- 38 Šiuo klausimu rekomendacijų nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo (OL C 380, 2019, p. 1) 8 ir 11 punktuose priminta, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą negali būti susijęs su faktinių aplinkybių klausimais, iškeltais pagrindinėje byloje, ir kad Teisingumo Teismas pats tokiam ginčui Sąjungos teisės netaiko.
- 39 Darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į pateiktus klausimus.
- 40 Be to, reikia konstatuoti, kad šie klausimai grindžiami prielaida, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamų techninės pagalbos paslaugų gavėja, t. y. *Lalib*, negalėjo būti laikoma šių paslaugų gavėja, jei ne ši bendrovė, o WML iš tikrųjų teikė atitinkamas pramogų paslaugas, todėl WML ir *Lalib* licencijos sutartis buvo dirbtinis susitarimas, susijęs su piktnaudžiavimu teise, ir kad jis neišvengiamai turėjo įtakos *DuoDecad* ir *Lalib* sutartiniams santykiams, taigi, ir pastarosios prievolėms ir teisėms pagal Direktyvą 2006/112. Kaip iš esmės nurodė generalinė advokatė savo išvados 63 ir 65 punktuose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar *DuoDecad* ir *Lalib* sutartis pati savaime nėra piktnaudžiavimas teise PVM srityje, o taip galėtų būti, ypač jei būtų nustatyta, kad egzistavo visiškai dirbtinis, ekonominės realybės neturintis susitarimas, kurį sudarė WML, *Lalib* ir *DuoDecad* ir kuris buvo sudarytas tik siekiant gauti naudos PVM srityje.
- 41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip nurodyta 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 36 punkte, tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Direktyvos 2006/112 ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.