



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 16 czerwca 2022 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 24 i 43 – Miejsce świadczenia usług – Usługi wsparcia technicznego świadczone na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim – Nadużycie prawa – Ocena okoliczności faktycznych – Brak właściwości

W sprawie C-596/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapesztu, Węgry) postanowieniem z dnia 28 września 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 listopada 2020 r., w postępowaniu:

DuoDecad Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešič i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu DuoDecad Kft. – Z. Várszegi, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego – początkowo L. Inez Fernandes, R. Campos Laires i P. Barros da Costa, a następnie R. Campos Laires i P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – V. Uher i A. Tokár, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 10 lutego 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1, art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy DuoDecad Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowego urzędu ds. podatków i ceł, Węgry) (zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z usługami świadczonymi przez DuoDecad w latach 2009 i 2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 4 Artykuł 24 tej dyrektywy stanowi:
„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.
2. »Usługi telekomunikacyjne« oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnościwiatowych sieci informacyjnych”.
- 5 W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. wspomniana dyrektywa przewidywała w art. 43:
„Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.
- 6 Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112 (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) zastąpiła ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r. art. 43–59 dyrektywy 2006/112. Ta ostatnia, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2008/8, przewiduje w art. 44:
„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest

stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

7 We tym samym brzmieniu dyrektywa 2006/112 stanowi w art. 45:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

8 W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. owa dyrektywa przewidywała w art. 56:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą [Europejską] lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, takie jak usługi, o których mowa w załączniku II;

[...]”.

9 W tym brzmieniu dyrektywa 2006/112 wymieniała w szczególności, w załączniku II, zatytułowanym „Przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)”, „tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdaln[ą] konserwacj[ę] oprogramowania i sprzętu” oraz „dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych”.

10 W brzmieniu nadanym jej dyrektywą 2008/8 dyrektywa 2006/112 przewiduje w art. 59:

„Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu poza terytorium Wspólnoty jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, w szczególności usługi, o których mowa w załączniku II;

[...]”.

Prawo węgierskie

- 11 W brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [ustawa nr CXXVII z 2007 r. o podatku o wartości dodanej (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.))] przewidywała w art. 37:

„(1) W przypadku świadczenia usług na rzecz osoby będącej podatnikiem miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługobiorca posiada miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub, w przypadku braku takiego miejsca do celów gospodarczych, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

(2) W przypadku świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca posiada miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub, w przypadku braku takiego miejsca do celów gospodarczych, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

- 12 We wspomnianym brzmieniu owa ustawa stanowiła w art. 46:

„(1) W przypadku usług, o których mowa w niniejszym artykule, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym w odniesieniu do nich usługobiorca niebędący podatnikiem posiada miejsce prowadzenia działalności lub, w braku takiego miejsca, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu, pod warunkiem że znajduje się ono poza terytorium Wspólnoty.

(2) Następujące usługi wchodzą w zakres niniejszego artykułu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 13 DuoDecad jest spółką zarejestrowaną na Węgrzech, której główną działalnością jest programowanie komputerowe. Świadczyła ona usługi wsparcia technicznego na rzecz Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (zwanej dalej „Lalib”), spółki z siedzibą na Maderze (Portugalia), świadczącej usługi rozrywkowe drogą elektroniczną, która jest jej głównym klientem. Wystawiła ona z tego tytułu faktury na łączną kwotę 8 086 829,40 EUR za okres od lipca do grudnia 2009 r. oraz za cały rok 2011.
- 14 W wyniku kontroli, której DuoDecad poddano w odniesieniu do drugiej połowy 2009 r. i całego roku 2011, organ podatkowy pierwszej instancji decyzją z dnia 10 lutego 2020 r. nakazał tej spółce zapłatę zaległości z tytułu VAT w łącznej kwocie 458 438 000 forintów węgierskich (HUF) (około 1 286 835 EUR), grzywny podatkowej w kwocie 343 823 000 HUF (około 964 767 EUR) oraz dodatku za zwłokę w kwocie 129 263 000 HUF (około 362 841 EUR), uznając, że rzeczywistym beneficjentem usług świadczonych przez DuoDecad była nie Lalib, a WebMindLicences Kft. (zwana dalej „WML”), zarejestrowana na Węgrzech spółka handlowa posiadająca know-how umożliwiające świadczenie usług rozrywkowych drogą elektroniczną, która zawarła z Lalib umowę licencyjną dotyczącą korzystania z tego know-how.

- 15 Z uwagi na to, że w następstwie odwołania wniesionego przez DuoDecad wspomniana decyzja została utrzymana w mocy decyzją dykcji ds. odwołań z dnia 6 kwietnia 2020 r., spółka ta wniosła na tę ostatnią decyzję skargę do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapesztu, Węgry), będącego sądem odsyłającym.
- 16 W uzasadnieniu skargi DuoDecad podnosi, że należy uznać, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym usługi wsparcia technicznego były świadczone na rzecz Lalib w Portugalii, ponieważ wszystkie określone w tym względzie przez Trybunał przesłanki zostały spełnione. Uważa ona, że decyzja dykcji ds. odwołań jest błędna, ponieważ nie określono w niej prawidłowo istoty tych usług, błędnie utożsamiając je z bezpośrednim zapewnianiem technicznego funkcjonowania odnośnych stron internetowych i tym samym pomijając okoliczność, że Lalib dysponowała zasobami ludzkimi i materialnymi niezbędnymi do świadczenia przez siebie usług. DuoDecad podnosi, że świadczyła usługi wsparcia bezpośrednio na rzecz Lalib, a nie na rzecz WML, i miała czynny udział w realizacji zadań, które nie wchodziły w zakres odnośnej umowy licencyjnej dotyczącej know-how. W tym celu Lalib kontrolowała i nadzorowała DuoDecad oraz udzielała jej wskazówek, zaś WML nie występowała jako klient i w związku z tym nie mogła kierować do niej jakichkolwiek wniosków ani udzielać jakichkolwiek wskazówek.
- 17 DuoDecad podnosi również, że w odpowiedzi na wniosek o współpracę międzynarodową wystosowany przez organy węgierskie w ramach postępowania dotyczącego WML portugalski organ podatkowy wyraźnie wskazał, że Lalib ma siedzibę w Portugalii, gdzie rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą na własne ryzyko, oraz że dysponuje wszelkimi zasobami technicznymi i ludzkimi niezbędnymi do korzystania ze zdobytego przez siebie know-how. Ponadto miejsce świadczenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług rozrywkowych nie mogło znajdować się na Węgrzech z powodu istnienia obiektywnej przeszkody, a mianowicie braku instytucji finansowych umożliwiających dokonywanie płatności kartą bankową na stronach zawierających treści dla dorosłych. DuoDecad dodaje, że na zewnątrz Lalib występowała jako podmiot świadczący owe usługi rozrywkowe, że spółka ta zawierała umowy we własnym imieniu, posiadała bazę danych klientów, którzy płacili za te usługi wynagrodzenie, dysponowała również dochodami ze świadczenia owych usług, kontrolowała rozwój odnośnego know-how i decydowała o jego wdrożeniu. Ponadto to siedzibę tej spółki wskazano jako fizyczne miejsce obsługi klientów.
- 18 Dykcja ds. odwołań wyjaśnia, że poddała WML dochodzeniu, w toku którego okazało się, że rozpatrywane w postępowaniu głównym usługi rozrywkowe były świadczone nie przez Lalib, lecz przez WML – z Węgier, a umowa licencyjna zawarta między tymi dwiema spółkami była jej zdaniem „fikcyjna”.
- 19 Sąd odsyłający stwierdza, że Trybunał dokonał wykładni stosownych przepisów dyrektywy 2006/112 w szczególności w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), lecz uważa on, że w sprawie w postępowaniu głównym konieczna jest dodatkowa wykładnia, ponieważ pomimo tego wyroku portugalski organ podatkowy i węgierski organ podatkowy potraktowały tę samą transakcję odmiennie pod względem podatkowym.
- 20 Zdaniem tego sądu w świetle wskazań zawartych w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) powstaje pytanie, czy miejsce świadczenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług rozrywkowych może znajdować się na Węgrzech, skoro Lalib była ośrodkiem złożonej sieci umów i usług niezbędnych dla owego świadczenia usług, a także zapewniała warunki konieczne dla wspomnianego świadczenia usług przy wykorzystaniu własnych baz danych i własnego oprogramowania oraz za pośrednictwem

podmiotów trzecich lub usługodawców należących do grupy Lalib, a także do grupy spółek, do której należy DuoDecad, ponosząc tym samym wynikające stąd ryzyko prawne i gospodarcze, mimo tego, że podwykonawcy należący do grupy spółek „właściciela” odnośnego know-how uczestniczyli w jego technicznym wdrażaniu, a ów „właściciel” miał wpływ na wykorzystanie tego know-how. Powstaje również pytanie dotyczące tego, jak ocenić, czy Lalib dysponowała w Portugalii niezbędnymi pomieszczeniami, infrastrukturą i personelem.

- 21 Odwołując się do pkt 51 wyroku z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), sąd odsyłający uważa, że jest zobowiązany zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przede wszystkim ze względu na rozbieżność kwalifikacji podatkowych dokonanych przez organy podatkowe węgierski i portugalski. Sąd ten zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie tego, czy zgodne z prawem jest stwierdzenie obowiązku podatkowego zarówno przez węgierski, jak i portugalski organ podatkowy, tego, który z tych organów może skutecznie opodatkować transakcję rozpatrywaną w postępowaniu głównym, oraz tego, jaką wagę należy przypisać poszczególnym wchodzącym w grę kryteriom.
- 22 W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapesztu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że spółka korzystająca z licencji know-how – spółka z siedzibą w państwie członkowskim Unii [Europejskiej] (w postępowaniu głównym – w Portugalii) – nie świadczy usług dostępnych na stronie internetowej na rzecz użytkowników końcowych, w związku z czym nie może być odbiorcą usługi wsparcia technicznego w zakresie know-how świadczonej przez podatnika, działającego w charakterze podwykonawcy, z siedzibą w innym państwie członkowskim (w postępowaniu głównym – na Węgrzech), lecz że podatnik ów świadczy taką usługę na rzecz spółki udzielającej licencji know-how z siedzibą w tym ostatnim państwie członkowskim, w sytuacji gdy spółka korzystająca z licencji:
- a) posiadała biura wynajęte w pierwszym państwie członkowskim, infrastrukturę informatyczną i biurową, własny personel i duże doświadczenie w dziedzinie handlu elektronicznego, a także miała właściciela o szerokich stosunkach międzynarodowych oraz osobę zarządzającą wykwalifikowaną w dziedzinie handlu elektronicznego;
 - b) zdobyła know-how odzwierciedlające procesy prowadzenia stron internetowych i ich aktualizacje, wydawała opinie w tej kwestii, proponowała zmiany w tych procesach i je zatwierdzała;
 - c) była odbiorcą usług, które podatnik świadczył na podstawie tego know-how;
 - d) otrzymywała regularnie raporty dotyczące usług świadczonych przez podwykonawców (w szczególności dotyczące obrotu na stronach internetowych i płatności dokonywanych z rachunku bankowego);
 - e) zarejestrowała we własnym imieniu domeny internetowe umożliwiające dostęp do stron internetowych przez Internet;
 - f) była wymieniona na stronach internetowych jako dostawca usługi;
 - g) sama podejmowała działania mające na celu utrzymanie popularności stron internetowych;
 - h) sama zawierała we własnym imieniu umowy z pracownikami i podwykonawcami niezbędnymi do świadczenia usługi (w szczególności z bankami, które oferowały płatność kartą bankową na stronach internetowych, z twórcami dostarczającymi treści dostępne na stronach internetowych oraz z webmasterami promującymi te treści);

- i) posiadała kompletny system otrzymywania dochodów ze świadczenia rozpatrywanej usługi na rzecz użytkowników końcowych, taki jak rachunki bankowe, wyłączne i pełne uprawnienie do dysponowania tymi rachunkami, bazę danych użytkowników końcowych umożliwiającą wystawianie im faktur za świadczenie usługi oraz własne oprogramowanie do fakturowania;
- j) wskazywała na stronach internetowych swoją siedzibę w pierwszym państwie członkowskim jako fizyczny dział obsługi klienta; oraz
- k) jest spółką niezależną zarówno od spółki udzielającej licencji, jak i węgierskich podwykonawców zajmujących się przeprowadzaniem określonych procesów technicznych opisanych w know-how,

oraz biorąc również pod uwagę, że: i) przedstawione powyżej okoliczności zostały potwierdzone przez odpowiedni organ pierwszego państwa członkowskiego, działający jako organ właściwy do dokonania weryfikacji tych obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie okoliczności; ii) okoliczność, że spółka z innego państwa członkowskiego nie mogła uzyskać dostępu do dostawcy usług płatniczych zapewniającego otrzymanie płatności kartą bankową na stronie internetowej, w związku z czym spółka mająca siedzibę w tym samym państwie członkowskim nigdy nie świadczyła usługi dostępnej na stronach internetowych, ani przed okresem objętym badaniem, ani po nim, stanowiła obiektywną przeszkodę w świadczeniu usługi w tym innym państwie członkowskim za pośrednictwem stron internetowych; oraz iii) spółka korzystająca z licencji i jej przedsiębiorstwa powiązane osiągnęły zysk z prowadzenia strony internetowej, który był ogólnie wyższy niż różnica wynikająca z zastosowania stawki VAT w pierwszym i drugim państwie członkowskim?

- 2) Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że spółka udzielająca licencji know-how – spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim – świadczy usługi dostępne na stronie internetowej na rzecz użytkowników końcowych, w związku z czym jest odbiorcą usługi wsparcia technicznego w zakresie know-how świadczonej przez podatnika, działającego jako podwykonawca, a podatek ów nie świadczy takiej usługi na rzecz spółki korzystającej z licencji mającej siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, w sytuacji gdy spółka udzielająca licencji:
- a) posiadała własne zasoby obejmujące wyłącznie wynajmowane biuro i komputer użytkowany przez osobę zarządzającą tym podmiotem;
 - b) zatrudniała jako swoich pracowników jedynie osobę zarządzającą i radcę prawnego, który pracował w niepełnym wymiarze godzin przez kilka godzin tygodniowo;
 - c) zawarła jedynie umowę dotyczącą rozwoju know-how;
 - d) zleciła zarejestrowanie nazw domen, których była właścicielem, przez spółkę korzystającą z licencji we własnym imieniu, zgodnie z zawartą z nią umową;
 - e) w żadnym momencie nie występowała jako dostawca rozpatrywanych usług wobec osób trzecich, w szczególności wobec użytkowników końcowych, banków oferujących płatność kartą bankową na stronach internetowych, twórców treści dostępnych na stronach internetowych i webmasterów promujących te treści;
 - f) w żadnym momencie nie wystawiała dokumentów potwierdzających dotyczących usług dostępnych na stronach internetowych, z wyjątkiem faktury dotyczącej opłat licencyjnych; oraz
 - g) nie posiadała systemu (takiego jak rachunki bankowe i inna infrastruktura) umożliwiającego otrzymywanie dochodów z usługi świadczonej za pośrednictwem stron internetowych; oraz biorąc również pod uwagę, iż zgodnie z wyrokiem z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) fakt, że zarządzający i jedyny udziałowiec spółki udzielającej licencji jest twórcą know-how oraz że ponadto ta sama

osoba wywiera wpływ lub sprawuje kontrolę nad rozwojem i nad wykorzystaniem tegoż know-how i świadczeniem opartych na nim usług, w związku z czym osoba fizyczna będąca zarządzającym i właścicielem spółki udzielającej licencji jest również zarządzającym lub właścicielem tych spółek handlowych będących podwykonawcami – a zatem spółki skarżące – które współpracują przy świadczeniu usługi jako podwykonawcy na rzecz spółki korzystającej z licencji, wykonując odpowiadające im zadania, nie wydaje się sam w sobie rozstrzygający?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 23 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy 2006/112 w świetle szeregu wskazanych w tych pytaniach okoliczności należy interpretować w ten sposób, że spółka będąca licencjobiorcą know-how umożliwiającego świadczenie usług rozrywkowych drogą elektroniczną nie świadczy w rzeczywistości tych usług rozrywkowych – w związku z czym nie można uznać jej za odbiorcę usług wsparcia technicznego dla tego know-how świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – a podmiotem rzeczywiście świadczącym owe usługi rozrywkowe jest tak naprawdę spółka będąca licencjodawcą owego know-how, również mająca siedzibę w tym innym państwie członkowskim, w związku z czym to ta ostatnia spółka jest odbiorcą wspomnianych usług wsparcia technicznego.
- 24 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że poprzez wspomniane pytania sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w następstwie wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), czy za rzeczywisty podmiot świadczący usługi rozrywkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym należy uznać Lalib, czy – mimo że know-how umożliwiający świadczenie tych usług rozrywkowych było przedmiotem zawartej między WML a Lalib umowy licencyjnej – WML.
- 25 Należy przypomnieć, że w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), na pytanie dotyczące znaczenia pewnych okoliczności faktycznych dla oceny, czy umowa licencyjna taka jak ta zawarta między WML a Lalib stanowiła nadużycie prawa pozwalające wykorzystać to, że stawka VAT mająca zastosowanie do odnośnych usług rozrywkowych była na Maderze niższa niż na Węgrzech, Trybunał w pkt 34 tego wyroku wskazał, że to do sądu odsyłającego w owej sprawie należało dokonanie oceny przedstawionych mu okoliczności faktycznych oraz zbadanie, czy przesłanki praktyki stanowiącej nadużycie były spełnione, zaś Trybunał, orzekając w przedmiocie odesłania prejudycjalnego, mógł dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu odsyłającego w dokonywanej przez niego interpretacji.
- 26 W pkt 35 tego wyroku Trybunał przypomniał w szczególności, że zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, która znajduje zastosowanie w dziedzinie VAT, skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.
- 27 Trybunał, zauważywszy w pkt 43 owego wyroku, iż z akt sprawy, którymi dysponował, wynikało, że Lalib jest spółką odrębną od WML, gdyż nie jest ani jej oddziałem, ani jej spółką zależną, ani jej agencją, oraz że zapłaciła ona VAT w Portugalii, stwierdził w następnym punkcie wspomnianego wyroku, że w tej sytuacji stwierdzenie, że odnośna umowa licencyjna stanowiła praktykę będącą nadużyciem w celu skorzystania z niższej stawki VAT na Maderze, wymagało ustalenia, że owa

umowa stanowiła całkowicie sztuczną konstrukcję, ukrywającą fakt, że świadczenie odnośnych usług nie było dokonywane w rzeczywistości na Maderze przez Lalib, lecz de facto na Węgrzech przez WML.

- 28 W pkt 45 wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) Trybunał wyjaśnił, że w celu określenia, czy rzeczona umowa stanowiła taką konstrukcję, sąd odsyłający powinien był dokonać analizy ogółu przedstawionych mu okoliczności faktycznych, badając w szczególności, czy nie było tak, że ustanowienie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Lalib na Maderze nie miało w rzeczywistości miejsca lub że spółka ta w celu prowadzenia odnośnej działalności gospodarczej nie posiadała odpowiedniej struktury w zakresie pomieszczeń, zasobów ludzkich i technicznych, lub też że rzeczona spółka nie prowadziła tej działalności gospodarczej w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek, na swoją własną odpowiedzialność i na swoje własne ryzyko.
- 29 W pkt 46 tego wyroku Trybunał wskazał natomiast, iż fakt, że zarządzający i jedyny akcjonariusz WML był twórcą know-how WML, że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i wykorzystaniem tego know-how i nad świadczeniem usług, które były na nim oparte, że zarządzanie transakcjami finansowymi, personelem i zasobami technicznymi koniecznymi dla świadczenia tych usług zostało powierzone podwykonawcom, a także powody, które mogły skłonić WML do udostępnienia Lalib w drodze umowy licencyjnej odnośnego know-how zamiast wykorzystania go przez samą WML, nie wydawały się same w sobie rozstrzygające.
- 30 Co więcej, w pkt 54 wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) Trybunał orzekł, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie prowadzącej do uznania za miejsce świadczenia usług państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiłoby to w braku takiej praktyki stanowiącej nadużycie, fakt, że VAT został zapłacony w tym drugim państwie członkowskim zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami, nie sprzeciwia się dokonaniu korekty tego podatku w państwie członkowskim, w którym usługi te były rzeczywiście świadczone.
- 31 W pkt 59 owego wyroku Trybunał orzekł jednak, iż rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1) należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy państwa członkowskiego badający wymagalność VAT z tytułu usług, które podlegały już opodatkowaniu tym podatkiem w innych państwach członkowskich, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tych innych państw członkowskich, jeżeli wniosek taki jest przydatny lub wręcz niezbędny w celu ustalenia, czy VAT jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim.
- 32 Zauważając, że węgierski organ podatkowy i portugalski organ podatkowy – w następstwie wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) i pomimo informacji przekazanych przez drugi z tych organów podatkowych pierwszemu w odpowiedzi na wniosek o współpracę międzynarodową – potraktowały w odmienny sposób tę samą transakcję, co doprowadziło do poboru VAT mającego do tej transakcji zastosowanie zarówno na Węgrzech, jak i w Portugalii, sąd odsyłający wskazuje, że konieczna jest „dodatkowa wykładnia” i że uważa on, iż jest zobowiązany do zwrócenia się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przede wszystkim ze względu na rozbieżność kwalifikacji podatkowych dokonanych przez owe organy podatkowe.

- 33 Trzeba jednak stwierdzić, po pierwsze, że sąd odsyłający nie przedstawił powodów, dla których wyjaśnienia podane w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) miałyby być niewystarczające do ustalenia, czy za rzeczywisty podmiot świadczący usługi rozrywkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym należy uznać WML, czy Lalib. Ponadto wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnej analizy okoliczności faktycznych, o których węgierski organ podatkowy dowiedział się od portugalskiego organu podatkowego, ani całokształtu okoliczności faktycznych przedstawionych w decyzji dyrektora ds. odwołań z dnia 6 kwietnia 2020 r., na którą do owego sądu wniesiono skargę, ani innych informacji, jakimi sąd ten dysponuje.
- 34 I tak sąd odsyłający poprzestaje na wyszczególnieniu licznych okoliczności, nie wskazując, w jaki sposób powodują one trudności w wykładni przepisów dyrektywy 2006/112, które wymienia w swoich pytaniach. Jak się zatem okazuje, sąd ten w rzeczywistości zwraca się do Trybunału nie o dokonanie wykładni tej dyrektywy, lecz o samodzielne ustalenie w świetle tych okoliczności, czy za rzeczywisty podmiot świadczący usługi rozrywkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym należy uznać WML, a nie Lalib, z czego wynikałoby, że umowa licencyjna zawarta między tymi spółkami stanowiła całkowicie sztuczną konstrukcję.
- 35 Po drugie, prawdą jest, że w pkt 51 wyroku z dnia 18 czerwca 2020 r., *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485) Trybunał orzekł, że gdy sądy jednego państwa członkowskiego, przed którymi zawisł spór obejmujący pytania związane z wykładnią przepisów prawa Unii wymagające rozstrzygnięcia z ich strony, stwierdzą, że ta sama transakcja jest przedmiotem odmiennego traktowania pod względem podatkowym w innym państwie członkowskim, mają one możliwość lub wręcz obowiązek, w zależności od tego, czy ich orzeczenia podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 36 Z wyroku tego nie wynika jednak, że gdy sądy krajowe stwierdzą, iż ta sama transakcja była przedmiotem odmiennego traktowania pod względem podatkowym w innym państwie członkowskim, mają one możliwość lub obowiązek zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie w celu uzyskania wykładni prawa Unii, lecz uzyskania oceny okoliczności faktycznych i zastosowania tego prawa w sprawie w postępowaniu głównym.
- 37 W rzeczywistości w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ustalenie i ocena stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym należy wyłącznie do sądu krajowego. Trybunał nie jest właściwy do stosowania przepisów prawa do określonej sytuacji, ponieważ art. 267 TFUE upoważnia go wyłącznie do orzekania w kwestii wykładni traktatów oraz aktów przyjętych przez instytucje Unii [zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2007 r., *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, pkt 17; a także z dnia 6 października 2021 r., *W.Ż. (Izba Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego – Powołanie)*, C-487/19, EU:C:2021:798, pkt 78, 132].
- 38 W tym względzie w pkt 8 i 11 zaleceń dla sądów krajowych dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2019, C 380, s. 1) przypomniano, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie może dotyczyć kwestii faktycznych podniesionych w ramach sporu w postępowaniu głównym oraz że Trybunał sam nie stosuje prawa Unii do tego sporu.

- 39 Wynika stąd, że w niniejszym wypadku Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na przedstawione mu pytania.
- 40 Należy zresztą stwierdzić, iż pytania te opierają się na założeniu, że odbiorcy rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług wsparcia technicznego, a mianowicie Lalib, nie można uznać za odbiorcę owych usług, jeżeli odnośne usługi rozrywkowe były w rzeczywistości świadczone nie przez wspomnianą spółkę, lecz przez WML, w związku z czym umowa licencyjna zawarta między WML a Lalib była sztuczną konstrukcją stanowiącą nadużycie prawa, które w sposób nieunikniony wpływało na stosunek umowny między DuoDecad a Lalib, a w konsekwencji także na wynikające z dyrektywy 2006/112 obowiązki i prawa tych ostatnich. Otóż, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 63 i 65 opinii, do sądu odsyłającego należy ocena, czy umowa wiążąca DuoDecad i Lalib sama stanowi nadużycie prawa w dziedzinie VAT, co mogłoby mieć miejsce w szczególności w przypadku stwierdzenia istnienia całkowicie sztucznej, oderwanej od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych konstrukcji, obejmującej w szczególności WML, Lalib i DuoDecad, utworzonej wyłącznie w celu uzyskania korzyści w zakresie VAT.
- 41 Należy w tym względzie przypomnieć, jak zauważono w pkt 36 wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), iż stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie VAT wymaga, po pierwsze, by odnośne transakcje – pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych we właściwych przepisach dyrektywy 2006/112 oraz w transponującym ją uregulowaniu krajowym – skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, by z ogółu obiektywnych przesłanek wynikało, iż zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej.

W przedmiocie kosztów

- 42 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapesztu, Węgry) postanowieniem z dnia 28 września 2020 r.

Podpisy