



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 16. júna 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 2, 24 a 43 – Miesto poskytovania služieb – Služby technickej podpory poskytované spoločnosti usadenej v inom členskom štáte – Zneužitie práva – Posúdenie skutkového stavu – Nedostatok právomoci“

Vo veci C-596/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 28. septembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 12. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis (spravodajca), sudcovia M. Ilešič a D. Gratsias,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- DuoDecad Kft., v zastúpení: Z. Várszegi, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: pôvodne L. Inez Fernandes, R. Campos Laires a P. Barros da Costa, neskôr R. Campos Laires a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: V. Uher a A. Tokár, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. februára 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1, článku 24 ods. 1 a článku 43 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou DuoDecad Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci zaplataenia dane z pridanej hodnoty (DPH) za služby poskytované spoločnosťou DuoDecad v rokoch 2009 a 2011.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 DPH podlieha poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.
- 4 Článok 24 tejto smernice stanovuje:

„1. [...]Poskytovaním služieb['] je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

2. ‚Telekomunikačné služby‘ sú služby súvisiace s prenosom, vysielaním alebo prijímaním signálov, písaného textu, obrazov a zvukov alebo informácií akejkoľvek povahy telegraficky, rádiov, opticky alebo pomocou iných elektromagnetických systémov vrátane s tým súvisiaceho prevodu a postúpenia práva na používanie kapacity na takýto prenos, vysielanie alebo prijímanie, vrátane poskytovania prístupu ku globálnym informačným sieťam.“
- 5 V znení platnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009 uvedená smernica v článku 43 stanovovala:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzk[a]reň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzk[a]reň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“
- 6 Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení smernica 2006/112 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) a ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2010, nahradila články 43 až 59 smernice 2006/112. Táto posledná uvedená smernica v znení vyplývajúcom zo smernice 2008/8 v článku 44 stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom

poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

7 V tomto znení smernica 2006/112 v článku 45 stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

8 V znení platnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009 táto smernica v článku 56 stanovovala:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzk[a]reň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzk[a]reň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II;

...“

9 V tomto znení smernica 2006/112 v prílohe II, nazvanej „Orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 56 ods. 1 písm. k)“, uvádzala najmä „poskytovanie webových stránok, web-hosting, údržb[u] programov a vybavenia na diaľku“, ako aj „poskytovanie obrázkov, textu a informácií a prístupňovanie databáz“.

10 Smernica 2006/112 v článku 59 v znení vyplývajúcom zo smernice 2008/8 stanovuje:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb nezdaniteľnej osobe, ktorá je usadená, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo Spoločenstva, je miesto, kde je táto osoba usadená, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II.

...“

Maďarské právo

- 11 Az altalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.))] v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej v článku 37 stanovoval:

„1. Miestom poskytovania služieb v prípade poskytovania služieb zdaniteľnej osobe je miesto, kde je odberateľ služieb usadený na účely vykonávania ekonomickej činnosti, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

2. Miestom poskytovania služieb v prípade poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde je poskytovateľ služieb usadený na účely vykonávania ekonomickej činnosti, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má svoje bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

- 12 V tomto znení tento zákon v § 46 stanovoval:

„1. V prípade služieb uvedených v tomto paragrafe je miestom poskytovania služieb miesto, kde je odberateľ, ktorý je nezdaniteľnou osobou, za týchto okolností usadený, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má svoje bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, za predpokladu, že sa takéto miesto nachádza mimo územia Spoločenstva.

2. Službami, na ktoré sa vzťahuje tento paragraf, sú:

...

k) elektronicky poskytované služby.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 13 DuoDecad je spoločnosť zaregistrovaná v Maďarsku, ktorej hlavnou činnosťou je počítačové programovanie. Svoje služby technickej podpory poskytla spoločnosti Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (ďalej len „Lalib“) so sídlom na Madeire (Portugalsko), ktorá elektronicky poskytuje služby v oblasti zábavy a ktorá je jej hlavným zákazníkom. Z tohto dôvodu vystavila za obdobie od júla do decembra 2009, ako aj za celý rok 2011 faktúry v celkovej výške 8 086 829,40 eura.
- 14 Po uskutočnení kontroly v spoločnosti DuoDecad týkajúcej sa druhého polroka 2009 a celého roka 2011 daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím z 10. februára 2020 uložil tejto spoločnosti povinnosť zaplatiť nedoplatok na DPH v celkovej výške 458 438 000 maďarských forintov (HUF) (približne 1 286 835 eur), daňovú pokutu vo výške 343 823 000 HUF (približne 964 767 eur) a doplatok za omeškanie vo výške 129 263 000 HUF (približne 362 841 eur), pričom konštatoval, že skutočným príjemcom služieb poskytnutých spoločnosťou DuoDecad nebola Lalib, ale spoločnosť WebMindLicences Kft. (ďalej „WML“), obchodná spoločnosť zaregistrovaná v Maďarsku, ktorá je majiteľkou know-how, ktorý jej umožňuje poskytovať elektronické služby v oblasti zábavy, a ktorá uzavrela so spoločnosťou Lalib licenčnú zmluvu na využívanie tohto know-how.

- 15 Keďže toto rozhodnutie bolo v nadväznosti na námietku spoločnosti DuoDecad potvrdené rozhodnutím riaditeľstva pre opravné prostriedky zo 6. apríla 2020, DuoDecad podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 16 Na podporu tejto žaloby DuoDecad tvrdí, že služby technickej podpory dotknuté vo veci samej sa musia považovať za služby poskytnuté spoločnosti Lalib v Portugalsku, keďže všetky podmienky stanovené v tejto súvislosti Súdny dvorom boli splnené. Domnieva sa, že rozhodnutie riaditeľstva pre opravné prostriedky je nesprávne, keďže toto rozhodnutie nesprávne vymedzuje obsah týchto služieb, pretože ich chybné považuje za priame zabezpečovanie technického fungovania dotknutých internetových stránok, a tak neprihliada na skutočnosť, že Lalib disponovala ľudskými a materiálnymi prostriedkami potrebnými na prevádzku služieb, ktoré poskytuje. Tvrdí, že svoje servisné služby poskytovala priamo spoločnosti Lalib, a nie spoločnosti WML, a aktívne sa podieľala na úlohách, na ktoré sa nevzťahovala licenčná zmluva na dotknuté know-how. Na tieto účely Lalib kontrolovala DuoDecad a vykonávala nad ňou dohľad, dávala jej pokyny, zatiaľ čo WML nevystupovala ako zákazník, a v dôsledku toho jej nemohla adresovať nijakú žiadosť alebo dávať jej akékoľvek pokyny.
- 17 DuoDecad tiež tvrdí, že podľa tvrdení portugalských daňových orgánov uvedených v odpovedi na žiadosť maďarských orgánov o medzinárodnú spoluprácu v rámci konania týkajúceho sa spoločnosti WML, portugalské orgány jasne uviedli, že Lalib mala sídlo v Portugalsku, kde vykonávala skutočnú ekonomickú činnosť na svoje vlastné riziko, a že disponovala všetkými technickými a personálnymi prostriedkami potrebnými na využívanie know-how, ktoré nadobudla. Okrem toho miesto poskytovania služieb v oblasti zábavy dotknutých vo veci samej sa nemohlo nachádzať v Maďarsku z dôvodu existencie objektívnej prekážky, a to neexistencie finančných inštitúcií umožňujúcich platbu platobnou kartou na internetových stránkach pre dospelých. DuoDecad dodáva, že Lalib vystupovala navonok ako poskytovateľ týchto služieb v oblasti zábavy, že uzavrela zmluvy vo vlastnom mene, mala k dispozícii databázu zákazníkov, ktorí platili za uvedené služby, že mala tiež príjmy plynúce z tých istých služieb, kontrolovala vývoj dotknutého know-how a rozhodovala o jeho zavedení. Okrem toho je to sídlo tejto spoločnosti, ktoré bolo uvedené ako kontaktné miesto na účely poskytovania služieb zákazníkom.
- 18 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky uvádza, že v spoločnosti WML sa viedlo vyšetrenie, počas ktorého sa zistilo, že služby v oblasti zábavy dotknuté vo veci samej neboli poskytované spoločnosťou Lalib, ale spoločnosťou WML z Maďarska, keďže licenčná zmluva uzavretá medzi týmito dvoma spoločnosťami bola podľa neho „fiktívna“.
- 19 Vnútroštátny súd konštatuje, že Súdny dvor najmä v rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), podal výklad príslušných ustanovení smernice 2006/112, ale domnieva sa, že vo veci samej je potrebný dodatočný výklad, pretože portugalský daňový orgán a maďarský daňový orgán napriek tomuto rozsudku z daňového hľadiska posudzovali to isté plnenie odlišne.
- 20 Podľa tohto súdu vzhľadom na usmernenia poskytnuté v rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), vzniká otázka, či sa miesto poskytovania služieb v oblasti zábavy dotknuté vo veci samej, môže nachádzať v Maďarsku, hoci sa Lalib nachádzala v centre komplexnej siete zmlúv a služieb nevyhnutných na poskytovanie týchto služieb, zabezpečovala podmienky potrebné na uvedené poskytovanie služieb pomocou svojich vlastných databáz, softvérov a prostredníctvom tretích osôb a poskytovateľov služieb patriacich do skupiny Lalib, ako aj skupiny spoločností, do ktorej patrí DuoDecad a z toho dôvodu náležite zodpovedala

za právne a hospodárske riziká, hoci subdodávateľa patriaci do skupiny spoločností „majiteľa“ dotknutého know-how boli v konkurenčnom postavení, pokiaľ ide o technické zavedenie tohto know-how, a tento „majiteľ“ mal vplyv na jeho využívanie. Vzniká tiež otázka, ako sa má posúdiť, či Lalib disponovala v Portugalsku potrebnými priestormi, infraštruktúrou a zamestnancami.

- 21 Vnútroštátny súd s odkazom na bod 51 rozsudku z 18. júna 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), usudzuje, že je povinný obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania najmä z dôvodu rozdielných daňových kvalifikácií vykonaných maďarskými a portugalskými daňovými orgánmi. Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby spresnil, či je konštatovanie maďarského daňového orgánu a portugalského daňového orgánu týkajúce sa existencie daňovej povinnosti zákonné, či plnenie, o ktoré ide vo veci samej, môže byť platne zdanené prvým alebo druhým orgánom, a aký význam možno priznať rôznym dotknutým kritériám.
- 22 Za týchto podmienok *Fővárosi Törvényszék* (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1 a článok 43 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že nadobúdateľ licencie na know-how, a to spoločnosť usadená v členskom štáte [Európskej] únie (v prejednávanej veci v Portugalsku), neposkytuje konečným užívateľom služby dostupné na internetovej stránke, takže nemôže byť prijímateľom služby technickej podpory pre know-how, ktorú poskytuje zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte Únie (v prejednávanej veci v Maďarsku) konajúca ako subdodávateľ, ale uvedené služby poskytuje táto zdaniteľná osoba spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu na know-how, usadenej v tomto inom členskom štáte, pričom okolnosti, za ktorých nadobúdateľ licencie konal, boli tieto:

- a) nadobúdateľ licencie mal v prvom uvedenom členskom štáte Únie k dispozícii prenajaté kancelárie, počítačovú infraštruktúru a iné kancelárske infraštruktúry, svojich zamestnancov a majiteľa so spoľahlivou praxou v oblasti elektronického obchodu, ako aj rozsiahle medzinárodné kontakty a konateľa kvalifikovaného v oblasti elektronického obchodu;
- b) získal know-how definujúce procesy fungovania internetových stránok, ako aj ich aktualizáciu, a v tejto súvislosti vydával posudky, navrhoval zmeny a schvaľoval ich;
- c) zdaniteľná osoba poskytovala svoje služby nadobúdateľovi licencie na základe tohto know-how;
- d) nadobúdateľ licencie pravidelne dostával správy o činnosti subdodávateľov (najmä pokiaľ ide o obrat internetových stránok a platby uskutočnené z bankového účtu);
- e) zaregistroval vo svojom mene názvy internetových domén, ktoré umožňovali prístup k internetovým stránkam;
- f) nadobúdateľ licencie bol uvedený na internetových stránkach ako poskytovateľ služieb;
- g) sám dohliadal na ochranu internetových stránok;
- h) sám uzatváral vo svojom mene subdodávateľské zmluvy a zmluvy o spolupráci potrebné na poskytovanie služieb (najmä s bankami, ktoré zabezpečovali platbu platobnou kartou na internetových stránkach, s tvorcami poskytujúcimi obsah dostupný na internetových stránkach a správcami internetovej stránky, ktorí propagujú tento obsah);
- i) mal k dispozícii kompletný systém prijímania platieb za poskytovanie predmetnej služby konečným užívateľom, napríklad bankové účty, právo výlučne a v plnom rozsahu disponovať uvedenými účtami, databázu konečných užívateľov, ktorá umožňovala vystavovať im faktúry za poskytnutie služieb, ako aj vlastný fakturačný softvér;

- j) na internetových stránkach uvádzal svoje sídlo v prvom uvedenom členskom štáte ako fyzické kontaktné miesto na účely poskytovania služieb zákazníkom a
- k) jeho spoločnosť je nezávislá tak od poskytovateľa licencie, ako aj od subdodávateľov v Maďarsku poverených uskutočňovaním určitých technických procesov opísaných v know-how,

pričom je spresnené, že i) vyššie uvedené okolnosti potvrdil tiež daňový orgán prvého uvedeného členského štátu ako orgán oprávnený osvedčovať uvedené objektívne okolnosti, ktoré si tretie osoby môžu overiť; ii) skutočnosť, že spoločnosť druhého členského štátu nemohla získať prístup k poskytovateľovi platobných služieb, ktorý by zaručil prijímanie platieb na internetových stránkach platobnou kartou, bola objektívnou prekážkou poskytovania služieb v tomto druhom členskom štáte prostredníctvom internetových stránok a že z tohto dôvodu táto spoločnosť nikdy neposkytovala službu dostupnú na internetových stránkach, a to ani pred posudzovaným obdobím, ani po ňom, a iii) spoločnosť, ktorá nadobudla licenciu, a s ňou prepojené spoločnosti dosiahli z prevádzkovania internetovej stránky zisk, ktorý celkovo prevyšuje rozdiel vyplývajúci z uplatnenia sadzby DPH uplatniteľnej v prvom a druhom členskom štáte?

2. Majú sa článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1 a článok 43 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že služby dostupné na internetovej stránke poskytuje konečným užívateľom poskytovateľ licencie na know-how, teda spoločnosť so sídlom v druhom členskom štáte, takže je zákazníkom služby technickej podpory know-how, ktorú poskytuje zdaniteľná osoba ako subdodávateľ, a že táto zdaniteľná osoba tak neposkytuje tieto služby nadobúdateľovi licencie usadenom v prvom členskom štáte, pričom poskytovateľ licencie:
- a) mal vlastné prostriedky, a to prenajatú kanceláriu a počítač využívaný jej konateľom;
 - b) nemal svojich vlastných zamestnancov, okrem konateľa a právneho poradcu pracujúceho na čiastočný úväzok niekoľko hodín v týždni;
 - c) nedisponoval inými zmluvami, okrem zmluvy o vývoji know-how;
 - d) na základe zmluvy uzavretej s nadobúdateľom licencie poveril spoločnosť, ktorá nadobudla licenciu, aby na svoje meno zaregistrovala názvy domén, ktorých je majiteľom;
 - e) nikdy nevystupoval ako poskytovateľ predmetných služieb vo vzťahu k tretím osobám, najmä vo vzťahu ku konečným užívateľom, k bankám, ktoré zabezpečovali na internetových stránkach platbu platobnou kartou, k tvorcom obsahu dostupného na internetových stránkach a správcom internetovej stránky, ktorí propagujú tieto obsahy;
 - f) nikdy nevystavil doklady týkajúce sa služieb dostupných na internetových stránkach, okrem faktúry za licenčné poplatky, a
 - g) nedisponoval systémom (ako sú bankové účty a iné infraštruktúry) umožňujúcim prijímať platby za služby poskytované na internetových stránkach, pričom podľa rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), skutočnosť, že výlučným konateľom a vlastníkom spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je osoba, ktorá toto know-how vytvorila, a že táto osoba má navyše vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a nad poskytovaním služieb založených na tomto know-how, nie je sama osebe rozhodujúca, takže fyzická osoba, ktorá je konateľom a vlastníkom spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je tiež konateľom a/alebo vlastníkom uvedených subdodávateľských spoločností, a teda aj žalobkyne, ktoré tým, že plnia úlohy, ktoré im z toho vyplývajú, sa podieľajú na poskytovaní služieb ako subdodávatelia na základe objednávky nadobúdateľa licencie?“

O prejudiciálnych otázkach

- 23 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1 a článok 43 smernice 2006/112 vzhľadom na celý súbor okolností uvedených v týchto otázkach vykladať v tom zmysle, že nie spoločnosť, ktorá nadobudla licenciu na know-how, ktoré umožňuje poskytovanie elektronických služieb v oblasti zábavy, skutočne poskytuje tieto služby v oblasti zábavy, takže ju nemožno považovať za príjemcu služieb technickej podpory pre toto know-how poskytovaných zdaniteľnou osobou usadenou v druhom členskom štáte, ale v skutočnosti spoločnosť, ktorá poskytuje túto licenciu na know-how, tiež so sídlom v tomto druhom členskom štáte, je skutočným poskytovateľom uvedených služieb v oblasti zábavy, takže táto posledná uvedená spoločnosť je nadobúdateľom týchto služieb technickej podpory.
- 24 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že uvedenými otázkami sa vnútroštátny súd snaží v nadväznosti na rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), určiť, či Lalib alebo či WML sa má považovať za hlavný subjekt v oblasti zábavy, aj keď know-how, ktoré umožňuje poskytovanie týchto služieb v oblasti zábavy, bolo predmetom licenčnej zmluvy uzavretej medzi spoločnosťami WML a Lalib.
- 25 Treba pripomenúť, že po tom, čo bola Súdneho dvoru položená otázka vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), v súvislosti s relevantnosťou skutočností na účely posúdenia, či licenčná zmluva, akou je zmluva uzavretá medzi spoločnosťami WML a Lalib, predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech zo sadzby DPH uplatniteľnej na dotknuté služby v oblasti zábavy, ktorá bola nižšia na Madeire než v Maďarsku, v bode 34 tohto rozsudku rozhodol, že v tejto veci prináleží vnútroštátnemu súdu posúdiť skutočnosti, ktoré mu boli predložené, a overiť, či boli naplnené znaky zneužívajúceho konania, pričom Súdny dvor, ktorý rozhoduje o prejudiciálnej otázke, môže poskytnúť spresnenie, ktoré by ho usmernilo pri výklade.
- 26 V bode 35 uvedeného rozsudku Súdny dvor najmä pripomenul, že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, uskutočnených výlučne s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu.
- 27 Súdny dvor po tom, čo v bode 43 toho istého rozsudku uviedol, že zo spisu, ktorý mal k dispozícii, vyplýva, že Lalib je odlišná spoločnosť od spoločnosti WML, pričom nie je ani dcérskou spoločnosťou, organizačnou zložkou ani obchodným zastúpením spoločnosti WML a odvádza DPH v Portugalsku, Súdny dvor v nasledujúcom bode tohto rozsudku uviedol, že na konštatovanie, že dotknutá licenčná zmluva predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech z nižšej sadzby DPH na Madeire, treba preukázať, že uvedená zmluva predstavuje vyslovene umelú konštrukciu skrývajúcu skutočnosť, že poskytnutie dotknutých služieb nebolo v skutočnosti vykonané na Madeire spoločnosťou Lalib, ale v Maďarsku spoločnosťou WML.
- 28 V bode 45 rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Súdny dvor spresnil, že na určenie toho, či uvedená zmluva predstavuje takúto konštrukciu, prináleží vnútroštátnemu súdu vykonať analýzu všetkých skutkových okolností, ktoré mu boli predložené, a najmä zistiť, či zriadenie sídla svojej ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne spoločnosti Lalib na Madeire nebolo skutočné alebo či táto spoločnosť na účely výkonu dotknutej ekonomickej činnosti nevlastní vhodnú štruktúru z hľadiska priestorov, zamestnancov a zariadení, dokonca či uvedená spoločnosť nevykonáva túto ekonomickú činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju vlastnú zodpovednosť a vlastné riziko.

- 29 Okrem toho v bode 46 tohto rozsudku Súdny dvor uviedol, že naopak skutočnosť, že výlučným akcionárom a konateľom spoločnosti WLM je osoba, ktorá know-how spoločnosti WLM vytvorila, že táto osoba má vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a nad poskytovaním služieb založených na tomto know-how, že za správu finančných transakcií, zamestnancov a technických nástrojov, ktoré sú potrebné na poskytovanie uvedených služieb, zodpovedajú subdodávatelia, ako aj že dôvody, ktoré mohli viesť WML k poskytnutiu licencie na dotknuté know-how spoločnosti Lalib namiesto toho, aby ho využívala sama, sa sama osebe nezdá rozhodujúca.
- 30 Navyše v bode 54 rozsudku zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), Súdny dvor rozhodol, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade konštatovania zneužitia práva, ktoré viedlo k určeniu miesta poskytovania služieb v členskom štáte inom, než je ten, v ktorom by bolo určené, ak by k tomuto zneužitiu práva nedošlo, skutočnosť, že DPH bola zaplatená v tomto druhom členskom štáte v súlade s právnou úpravou tohto štátu, nebráni tomu, aby sa rozhodlo o dodatočnom vyrubení tejto dane v členskom štáte miesta, v ktorom bola táto služba skutočne poskytnutá.
- 31 V bode 59 tohto rozsudku však Súdny dvor rozhodol, že nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1) sa má vykladať v tom zmysle, že daňový orgán jedného členského štátu, ktorý preskúmava vznik povinnosti zaplatiť DPH za plnenia, za ktoré už bola zaplatená DPH v iných členských štátoch, je povinný zaslať žiadosť o informácie daňovým orgánom týchto iných členských štátov, pokiaľ je táto žiadosť relevantná, dokonca nevyhnutná, na určenie, či existuje povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte.
- 32 Vnútroštátny súd uvádza, že maďarský daňový orgán a portugalský daňový orgán v nadväznosti na rozsudok zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), a napriek informáciám, ktoré poskytol druhý z týchto daňových orgánov prvému daňovému orgánu v odpovedi na žiadosť o medzinárodnú spoluprácu, rozdielne posúdili to isté plnenie, ktoré viedlo k výberu DPH uplatniteľnej na toto plnenie tak v Maďarsku, ako aj v Portugalsku, pričom dodáva, že je potrebný „ďalší výklad“ a považuje za nutné obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania najmä z dôvodu rozdielnych kvalifikácií skutočností uvedenými daňovými orgánmi.
- 33 Na jednej strane však treba konštatovať, že vnútroštátny súd neuvádza dôvody, pre ktoré by spresnenia uvedené v rozsudku zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), neboli dostatočné na určenie, či WML alebo Lalib sa má považovať za skutočného poskytovateľa služieb v oblasti zábavy, o ktoré ide vo veci samej. Okrem toho návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje nijakú analýzu skutkových okolností, ktoré maďarský daňový orgán získal od portugalského daňového orgánu, ani všetkých skutkových okolností uvedených v rozhodnutí riaditeľstva pre opravné prostriedky zo 6. apríla 2020, o ktorom tento súd rozhoduje, alebo iných skutočností, ktoré má toto riaditeľstvo k dispozícii.
- 34 Vnútroštátny súd tak uvádza len množstvo okolností bez toho, aby spresnil, v čom tieto okolnosti predstavujú ťažkosti pri výklade ustanovení smernice 2006/112, ktoré uvádza vo svojich otázkach, takže sa zdá, že tento súd v skutočnosti ani nežiada Súdny dvor o výklad tejto smernice, ale len o určenie, či sa má vzhľadom na tieto okolnosti WML považovať za skutočného poskytovateľa služieb v oblasti zábavy, o ktoré ide vo veci samej, a nie Lalib, z čoho by vyplývalo, že licenčná zmluva uzavretá medzi týmito spoločnosťami je výslovne umelo vykonštruovaná.

- 35 Na druhej strane je nesporné, že Súdny dvor v bode 51 rozsudku z 18. júna 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), rozhodol, že ak súdy členského štátu, ktorým bol predložený spor obsahujúci otázky týkajúce sa výkladu ustanovení práva Únie vyžadujúce si rozhodnutie z ich strany, dospejú k záveru, že to isté plnenie je predmetom rozdielneho daňového zaobchádzania v inom členskom štáte, majú možnosť, či dokonca povinnosť, podľa toho, či proti ich rozhodnutiam je alebo nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 36 Z tohto rozsudku však nevyplýva, že ak vnútroštátne súdy zistia, že tá istá transakcia bola predmetom rozdielneho daňového zaobchádzania v inom členskom štáte, majú možnosť alebo povinnosť obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania nie na účely výkladu práva Únie, ale na účely posúdenia skutkových okolností a uplatnenia tohto práva vo veci samej.
- 37 V rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré sa zakladá na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, má totiž výlučne vnútroštátny súd právomoc zistiť a posúdiť skutkový stav veci. Súdny dvor nemá právomoc uplatňovať právne predpisy na určitú situáciu, keďže článok 267 ZFEÚ oprávňuje Súdny dvor iba na to, aby sa vyjadril k výkladu Zmlúv a aktov prijatých inštitúciami Únie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, bod 17, ako aj zo 6. októbra 2021, *W. Ž.* (Senát Najvyššieho súdu pre mimoriadne preskúmanie a veci verejné – *Vymenovanie*), C-487/19, EU:C:2021:798, body 78 a 132].
- 38 V tejto súvislosti sa v bodoch 8 a 11 odporúčaní pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní (Ú. v. EÚ C 380, 2019, s. 1) pripomína, že návrh na začatie prejudiciálneho konania sa nemôže týkať skutkových otázok vznesených v rámci sporu vo veci samej a že samotný Súdny dvor na tento spor neuplatňuje právo Únie.
- 39 Z toho vyplýva, že Súdny dvor nemá v prejednávanej veci právomoc odpovedať na položené otázky.
- 40 Navyše treba konštatovať, že tieto otázky vychádzajú z predpokladu, podľa ktorého príjemcu služieb technickej podpory, o ktoré ide vo veci samej, a to Lalib, nemožno považovať za príjemcu týchto služieb, ako nie je táto spoločnosť, ale WML, kto poskytoval dotknuté služby v oblasti zábavy, takže licenčná zmluva uzavretá medzi spoločnosťami WML a Lalib je umelo vykonštruovaná a predstavuje zneužitie práva a táto zmluva má nevyhnutne vplyv na zmluvný vzťah medzi spoločnosťami DuoDecad a Lalib, a teda aj na ich povinnosti a práva vyplývajúce zo smernice 2006/112. Ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 63 a 65 svojich návrhov, vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či samotná zmluva zaväzujúca spoločnosti DuoDecad a Lalib predstavuje zneužitie práva v oblasti DPH, čo by mohlo byť najmä v prípade, ak by sa dospelo k záveru, že existuje vyslovene umelá konštrukcia bez hospodárskej reality zahŕňajúca najmä WML, Lalib a DuoDecad, vypracovaná výlučne na účely dosiahnutia výhody v oblasti DPH.
- 41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, ako bolo uvedené v bode 36 rozsudku zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112 a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo

v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavným cieľom predmetných plnení je získať takúto daňovú výhodu.

O trovách

- 42 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Súdny dvor Európskej únie nemá právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), rozhodnutím z 28. septembra 2020.

Podpisy