Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

16. lipnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 2., 24. i 43. – Mjesto pružanja usluga – Usluge tehničke podrške pružene društvu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – Zloporaba prava – Ocjena činjenica – Nenadležnost”

U predmetu C-596/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 28. rujna 2020., koju je Sud zaprimio 12. studenoga 2020., u postupku

DuoDecad Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Ilešič i D. Gratsias, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za DuoDecad Kft., Z. Várszegi, *ügyvéd*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

– za portugalsku vladu, u početku L. Inez Fernandes, R. Campos Laires i P. Barros da Costa, a zatim R. Campos Laires i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, V. Uher i A. Tokár, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. veljače 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1., članka 24. stavka 1. i članka 43. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva DuoDecad Kft. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: žalbeni odjel) u vezi s plaćanjem poreza na dodanu vrijednost (PDV) za usluge koje je društvo DuoDecad pružalo tijekom 2009. i 2011. godine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

4 Članak 24. te direktive glasi:

„1. ‚Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

2. ‚Telekomunikacijske usluge’ znači usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, riječi, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, optičkih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uključujući povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem, uz uključenje pružanja pristupa svjetskim informacijskim mrežama.”

5 U svojoj verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009., člankom 43. navedene direktive bilo je predviđeno:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.”

6 Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) zamijenjeni su, s učinkom od 1. siječnja 2010., članci 43. do 59. Direktive 2006/112. Potonja direktiva, u verziji koja proizlazi iz Direktive 2008/8, u članku 44. propisuje:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta

poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

7 U toj verziji Direktiva 2006/112 u članku 45. određuje:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

8 U verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009. člankom 56. te direktive bilo je predviđeno:

„1. Mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan [Europske] zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta:

[…]

k) elektronički isporučene usluge, poput onih iz Priloga II.;

[…]”

9 U toj verziji, u Prilogu II. Direktivi 2006/112, naslovljenom „Okvirni popis elektronički isporučenih usluga iz točke (k) članka 56. stavka 1.” navodi se među ostalim „nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka”.

10 U verziji koja proizlazi iz Direktive 2008/8, Direktiva 2006/112 u članku 59. predviđa:

„Mjesto pružanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik, koja ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan Zajednice, je mjesto gdje ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište:

[…]

k) elektronički pružene usluge posebno one koje se navode u Prilogu II.

[…]”

Mađarsko pravo

11 U verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)] u članku 37. propisivao je:

„(1) U slučaju kada se usluge pružaju poreznom obvezniku, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu primatelj usluga ima poslovni nastan za obavljanje poslovne aktivnosti ili ako nema takav nastan s gospodarskim ciljem, mjesto njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta.

(2) U slučaju kada se usluge pružaju osobi koja nije porezni obveznik, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu pružatelj usluga ima poslovni nastan za obavljanje poslovne aktivnosti ili, ako nema takav nastan s gospodarskim ciljem, mjesto njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta."

12 U toj je verziji taj zakon u članku 46. propisivao:

„(1) U odnosu na usluge navedene u ovom članku, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu, u tom kontekstu, primatelj usluga koji nije porezni obveznik ima poslovni nastan ili, ako ga nema, mjesto njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta, pod uvjetom da se ono nalazi izvan teritorija Zajednice.

(2) Usluge na koje se odnosi ovaj članak su:

[…]

k) elektronički pružene usluge.

[…]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 DuoDecad je društvo registrirano u Mađarskoj čija je glavna djelatnost informatičko programiranje. Ono je pružalo usluge tehničke podrške društvu Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (u daljnjem tekstu: Lalib), a riječ je o društvu s poslovnim nastanom u Madeiri (Portugal), koje elektroničkim putem pruža zabavne usluge i njegov je glavni klijent. Na temelju toga izdalo je, za razdoblje od srpnja do prosinca 2009. kao i za cijelu 2011. godinu, račune u ukupnom iznosu od 8 086 829,40 eura.

14 Nakon završetka nadzora izvršenog u društvu DuoDecad koji se odnosio na drugu polovicu 2009. i cijelu 2011. godinu, porezno tijelo prvog stupnja naložilo mu je, odlukom od 10. veljače 2020., plaćanje zaostatka PDV-a u ukupnom iznosu od 458 438 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 1 286 835 eura), porezne novčane kazne u iznosu od 343 823 000 mađarskih forinti (oko 964 767 eura) i zatezne kamate u iznosu od 129 263 000 mađarskih forinti (oko 362 841 euro), smatrajući da stvarni primatelj usluga koje je pružilo društvo DuoDecad nije bilo društvo Lalib, nego Web-MindLicences Kft. (u daljnjem tekstu: WML), trgovačko društvo registrirano u Mađarskoj koje raspolaže znanjem i iskustvom koji omogućuju isporuku zabavnih usluga elektroničkim putem i koje je s društvom Lalib sklopilo ugovor o licenciji u svrhu korištenja tih znanja i iskustva.

15 Budući da je nakon žalbe društva DuoDecad ta odluka potvrđena odlukom žalbenog odjela od 6. travnja 2020., to je društvo protiv nje podnijelo tužbu Fővárosi Törvényszéku (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev.

16 U prilog toj tužbi društvo DuoDecad tvrdi da za usluge tehničke podrške o kojima je riječ u glavnom postupku treba smatrati da su pružene društvu Lalib u Portugalu jer su ispunjeni svi uvjeti koje je Sud utvrdio u tom pogledu. Smatra da je odluka žalbenog odjela pogrešna jer njome nije točno određen sadržaj tih usluga s obzirom na to da se njome potonje pogrešno izjednačavaju s činjenicom izravnog osiguravanja tehničkog funkcioniranja predmetnih internetskih stranica i da se njome na taj način zanemaruje činjenica da je društvo Lalib raspolagalo ljudskim i materijalnim resursima potrebnima za isporuku usluga koje pruža. Ističe da je svoje usluge podrške pružalo izravno društvu Lalib, a ne društvu WML i da je imalo aktivnu ulogu u zadaćama koje nisu obuhvaćene dotičnim ugovorom o licenciji za znanje i iskustvo. U tu je svrhu društvo Lalib kontroliralo, nadziralo i davalo upute društvu DuoDecad, a društvo WML se pritom nije pojavilo kao klijent, pa mu slijedom toga nije moglo uputiti nikakve zahtjeve niti mu dati bilo kakve savjete.

17 Društvo DuoDecad također ističe da su portugalska tijela, u skladu s odgovorima koje je portugalsko porezno tijelo dalo kao odgovor na zahtjev mađarskih tijela za međunarodnu suradnju u okviru postupka koji se odnosi na društvo WML, jasno navela da društvo Lalib ima poslovni nastan u Portugalu, gdje na vlastiti rizik stvarno obavlja poslovnu aktivnost i da raspolaže svim tehničkim sredstvima i ljudskim resursima potrebnima za iskorištavanje znanja i iskustva koje je steklo. Osim toga, mjesto pružanja zabavnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku nije se moglo nalaziti u Mađarskoj zbog postojanja objektivne zapreke, odnosno nepostojanja financijskih institucija koje omogućuju plaćanje bankovnom karticom na internetskim stranicama koje pružaju sadržaje za odrasle. Društvo DuoDecad dodaje da je prema vani izgledalo kao da je društvo Lalib pružatelj tih zabavnih usluga, kao da je ono u vlastito ime sklapalo ugovore, imalo bazu podataka klijenata koji su plaćali naknadu za navedene usluge, raspolagalo također prihodima ostvarenima tim istim uslugama, nadziralo razvoj dotičnog znanja i iskustva te odlučivalo o njihovu razvoju. Osim toga, upravo je njegovo sjedište bilo navedeno kao mjesto u kojem se fizički nalazi služba za pomoć korisnicima.

18 Žalbeni odjel navodi da je proveo istragu kod društva WML tijekom koje se pokazalo da zabavne usluge o kojima je riječ u glavnom postupku nije pružalo društvo Lalib, nego društvo WML iz Mađarske jer je ugovor o licenciji sklopljen između tih dvaju društava, prema mišljenju tog odjela, bio „fiktivne naravi”.

19 Sud koji je uputio zahtjev utvrđuje da je Sud, konkretno u presudi od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), tumačio relevantne odredbe Direktive 2006/112, ali smatra da je u glavnom postupku potrebno dodatno tumačenje jer su portugalska i mađarska porezna tijela unatoč toj presudi, s poreznog stajališta različito postupala s istom poreznom transakcijom.

20 Prema mišljenju tog suda, s obzirom na navode iz presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), postavlja se pitanje može li se mjesto pružanja zabavnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku nalaziti u Mađarskoj, iako se društvo Lalib nalazilo u središtu složene mreže ugovora i usluga neophodnih za to pružanje usluga, osiguravalo potrebne uvjete za navedeno pružanje usluga pomoću vlastitih baza podataka, računalnih programa i posredstvom trećih osoba ili pružatelja usluga koji pripadaju grupi Lalib i grupi društava kojoj pripada DuoDecad, zbog toga nužno preuzimajući pravne i gospodarske rizike, i to

čak i unatoč tomu što su podugovaratelji koji pripadaju grupi društava „vlasnika” predmetnih znanja i iskustava sudjelovali u njihovoj tehničkoj provedbi i tomu što je taj „vlasnik” utjecao na iskorištavanje tog znanja i iskustva. Postavlja se također pitanje kako ocijeniti je li društvo Lalib u Portugalu raspolagalo potrebnim prostorijama, infrastrukturom i osobljem.

21 Upućujući na točku 51. presude od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), sud koji je uputio zahtjev smatra da je dužan Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku ponajprije zbog različitih poreznih kvalifikacija koje su izvršila mađarska i portugalska porezna tijela. On od Suda traži da pojasni je li zakonito to da poreznu obvezu istodobno utvrde i mađarsko i portugalsko porezno tijelo, može li transakciju o kojoj je riječ u glavnom postupku valjano oporezovati prvo ili drugo tijelo i koju važnost treba priznati različitim kriterijima o kojima je riječ.

22 U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 43. Direktive 2006/112 tumačiti na način da stjecatelj licencije za znanje i iskustvo, društvo koje ima poslovni nastan u državi članici [Europske] unije (u slučaju glavnog postupka, u Portugalu), nije ono koje krajnjim korisnicima pruža usluge koje su dostupne na internetskoj stranici, tako da ne može biti primatelj usluge tehničke podrške za znanje i iskustvo poreznog obveznika koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici Unije (u slučaju glavnog postupka, u Mađarskoj) kao podugovaratelja, nego da taj porezni obveznik navedene usluge pruža davatelju licencije za znanje i iskustvo koji ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici, u okolnostima u kojima je stjecatelj licencije:
   a) u prvoj državi članici Unije imao iznajmljene urede, računalnu i uredsku infrastrukturu, vlastito osoblje i veliko iskustvo u području elektroničke trgovine, a njegov je vlasnik imao širok opseg međunarodnih odnosa i kvalificiranog upravitelja u području elektroničke trgovine;
   b) dobio znanje i iskustvo koji odražavaju postupke funkcioniranja internetskih stranica i njihova ažuriranja, o tome davao mišljenja, predlagao izmjene navedenih postupaka i odobravao ih;
   c) bio primatelj usluga koje je porezni obveznik pružao na temelju tog znanja i iskustva;
   d) redovito primao izvješća o uslugama koje pružaju podugovaratelji (konkretno, o prometu na internetskim stranicama i plaćanjima s bankovnog računa);
   e) u vlastito ime registrirao internetske domene koje su omogućavale pristup internetskim stranicama;
   f) na internetskim stranicama bio naveden kao pružatelj usluga;
   g) sâm ulagao napore u očuvanje popularnosti internetskih stranica;
   h) sâm i u svoje ime sklapao ugovore sa suradnicima i podugovarateljima koji su potrebni za pružanje usluga (konkretno, s bankama koje su nudile plaćanje bankovnom karticom na internetskim stranicama, sa stvarateljima koji pružaju dostupan sadržaj na internetskim stranicama i s webmasterima koji promiču taj sadržaj);
   i) imao cjelovit sustav za primitak prihoda od pružanja predmetne usluge krajnjim korisnicima, poput bankovnih računa, isključivu i potpunu ovlast raspolaganja navedenim računima, bazu podataka krajnjih korisnika koja je omogućavala izdavanje računa za pružanje usluge i vlastiti računalni program za naplatu;
   j) na internetskim stranicama naveo svoje sjedište u prvoj državi članici kao mjesto u kojem se fizički nalazi služba za korisnike;

k) društvo koje ne ovisi o davatelju licencije ni o mađarskim podugovarateljima koji su zaduženi za obavljanje određenih tehničkih procesa opisanih u znanju i iskustvu,

također uzimajući u obzir da je: i. prethodno navedene okolnosti potvrdilo porezno tijelo prve države članice, kao prikladno tijelo za utvrđivanje tih objektivnih okolnosti koje mogu provjeriti treće osobe; ii. objektivna prepreka pružanju usluge u drugoj državi članici na internetskim stranicama bila činjenica da društvo te druge države članice nije moglo pristupiti pružatelju usluga plaćanja koji bi osigurao primitak plaćanja bankovnom karticom na internetskim stranicama, zbog čega to društvo nije nikada pružalo uslugu koja je dostupna na internetskim stranicama, ni prije ni nakon ispitanog razdoblja, te da su iii. društvo stjecatelj licencije i njegova povezana poduzeća ostvarili korist koja proizlazi iz funkcioniranja internetske stranice i koja je u cjelini veća od iznosa razlike poreza koji je posljedica stope PDV-a koja se primjenjuje u prvoj i drugoj državi članici?

2. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 43. Direktive [2006/112] tumačiti na način da davatelj licencije za znanje i iskustvo, društvo koje ima poslovni nastan u drugoj državi članici, krajnjim korisnicima pruža usluge dostupne na internetskoj stranici, tako da je primatelj usluge tehničke podrške za znanje i iskustvo koju pruža porezni obveznik, kao podugovaratelj, a potonji porezni obveznik takvu uslugu ne pruža stjecatelju licencije koji ima poslovni nastan u prvoj državi članici, u okolnostima u kojima društvo davatelj licencije:
   a) je imalo vlastita sredstva koja su se sastojala samo od iznajmljenog ureda i računala kojim se koristio njegov upravitelj;
   b) kao jedine vlastite radnike imalo je upravitelja i pravnog savjetnika koji je bio zaposlen na nepuno radno vrijeme, nekoliko sati tjedno;
   c) je imalo samo jedan ugovor, onaj o razvoju znanja i iskustva;
   d) je naložilo da imena domena koje posjeduje registrira stjecatelj licencije u vlastito ime, u skladu s ugovorom koji je s njim sklopio;
   e) nikada nije bilo navedeno kao pružatelj predmetnih usluga trećim osobama, konkretno, krajnjim korisnicima, bankama koje su nudile plaćanje bankovnom karticom na internetskim stranicama, stvarateljima sadržaja koji je dostupan na internetskim stranicama i webmasterima koji promiču sadržaj;
   f) nikada nije dostavilo popratne dokumente u pogledu usluga koje su dostupne na internetskim stranicama, osim računa za naknade za licenciju, i
   g) nije imalo sustav (poput posebnih bankovnih računa i drugih infrastruktura) koji omogućuje primitak prihoda od usluge koja se pruža na internetskoj stranici, također uzimajući u obzir da, u skladu s presudom od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), nije odlučujuća sama po sebi činjenica da je direktor i jedini vlasnik društva davatelja licencije autor tog znanja i iskustva; da, osim toga, ista osoba izvršava utjecaj ili nadzor nad razvijanjem i iskorištavanjem navedenog znanja i iskustva i nad pružanjem usluga koje se na njima temelje, tako da je fizička osoba koja je upravitelj i vlasnik društva davatelja licencije također upravitelj i/ili vlasnik tih trgovačkih društava podugovaratelja, a slijedom toga i tužitelja, koji surađuju u pružanju usluge kao podugovaratelji po nalogu stjecatelja licencije, obavljajući zadaće koje su im na temelju toga određene?”

O prethodnim pitanjima

23 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 43. Direktive 2006/112 – s obzirom na čitav niz okolnosti navedenih u tim pitanjima – tumačiti na način da društvo stjecatelj licencije za znanje i

iskustvo koja omogućuje pružanje zabavnih usluga elektroničkim putem nije ono koje stvarno pruža te zabavne usluge, tako da ga se ne može smatrati stjecateljem usluga tehničke podrške tom znanju i iskustvu koje pruža porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, nego da je u stvarnosti društvo davatelj te licencije za znanje i iskustvo, koje također ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici, ono koje je stvarni pružatelj navedenih zabavnih usluga, tako da je potonje ono koje je stjecatelj tih usluga tehničke podrške.

24 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev navedenim pitanjima želi utvrditi treba li, slijedom presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), društvo Lalib ili društvo WML – iako je znanje i iskustvo koje omogućuje pružanje tih zabavnih usluga bilo predmet ugovora o licenciji sklopljenog između društava WML i Lalib – smatrati stvarnim pružateljem zabavnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku.

25 Valja podsjetiti na to da je Sud – kad mu je u predmetu povodom kojeg je donesena presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) postavljeno pitanje o relevantnosti određenih činjenica za ocjenu toga je li ugovor o licenciji, poput onoga sklopljenoga između društava WML i Lalib, posljedica zlouporabe prava čiji je cilj iskoristiti činjenicu da je stopa PDV-a koja se primjenjuje na predmetne zabavne usluge u Madeiri bila niža od one u Mađarskoj – u točki 34. te presude naveo da je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni činjenice koje su pred njime istaknute i da provjeri jesu li ispunjeni konstitutivni elementi zlouporabe, pri čemu Sud, odlučujući o zahtjevu za prethodnu odluku, ipak može dati pojašnjenja s ciljem da taj sud vodi u njegovu tumačenju.

26 U točki 35. navedene presude Sud je osobito podsjetio na to da načelo zabrane zlouporabe, koje se primjenjuje u području PDV-a, dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarnošću i koje su ostvarene isključivo kako bi se iskoristila porezna prednost.

27 Nakon što je u točki 43. iste presude istaknuo da iz spisa koji mu je podnesen proizlazi da je društvo Lalib odvojeno od društva WML, da nije ni njegova podružnica ni njegovo društvo kći ni njegova ispostava, te da je platilo PDV u Portugalu, Sud je u sljedećoj točki te presude naveo da u tim okolnostima, kako bi se zaključilo da je predmetni ugovor o licenciji posljedica zlouporabe čiji je cilj okoristiti se nižom stopom PDV-a u Madeiri, valja utvrditi da taj ugovor predstavlja potpuno umjetnu konstrukciju kojom se prikriva činjenica da predmetnu isporuku usluga nije u stvarnosti pružilo društvo Lalib u Madeiri, već zapravo društvo WML u Mađarskoj.

28 U točki 45. presude od 17. prosinca 2015. WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Sud je pojasnio da je – kako bi utvrdio predstavlja li navedeni ugovor takvu konstrukciju – sud koji je uputio zahtjev dužan analizirati sve činjenične elemente koji su mu dostavljeni i osobito ispitati je li osnivanje sjedišta poslovne aktivnosti društva ili stalne poslovne jedinice društva Lalib u Madeiri stvarno ili ima li to društvo, kako bi obavljalo predmetnu gospodarsku aktivnost, prikladnu strukturu u smislu poslovnog prostora, ljudskih resursa i tehničkih sredstava i je li navedeno društvo obavljalo tu gospodarsku aktivnost u svoje ime i za svoj račun, na vlastitu odgovornost i na vlastiti rizik.

29 Osim toga, u točki 46. te presude Sud je naveo da, s druge strane, činjenica da je direktor i jedini dioničar društva WML bio autor znanja i iskustva tog društva, da je on izvršavao utjecaj ili nadzor nad razvojem i iskorištavanjem tog znanja i iskustva te pružanjem usluga na temelju njih, da je upravljanje financijskim transakcijama, osobljem i tehničkim sredstvima koja su potrebna za

pružanje tih usluga bilo osigurano podugovarateljima kao i razlozi koji su mogli dovesti do toga da društvo WML daje u najam predmetno znanje i iskustvo društvu Lalib umjesto da ga sam iskorištava, sami po sebi nisu odlučujući.

30 Nadalje, u točki 54. presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Sud je presudio da pravo Unije treba tumačiti na način da, u slučaju da se utvrdi zlouporaba koja je dovela do toga da je mjesto pružanja usluga određeno u državi članici koja je različita od one u kojoj bi ono bilo određeno da nije bilo te zlouporabe, činjenica da je PDV bio plaćen u toj drugoj državi članici u skladu s njezinim zakonodavstvom ne priječi da se izvrši ponovni razrez tog poreza u državi članici mjesta u kojemu su usluge u stvarnosti pružene.

31 U točki 59. te presude Sud je međutim presudio da Uredbu Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.) treba tumačiti na način da je porezno tijelo države članice koje izvršava obračun PDV-a za usluge koje su već bile podvrgnute PDV-u u drugoj državi članici dužno podnijeti zahtjev za suradnju poreznoj upravi te druge države članice kada je takav zahtjev koristan odnosno potreban za utvrđenje postoji li dužnost plaćanja PDV-a u prvoj državi članici.

32 Ističući da su mađarsko porezno tijelo i portugalsko porezno tijelo, nakon presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) i unatoč informacijama koje je drugo od tih poreznih tijela dostavilo prvom u odgovoru na zahtjev za međunarodnu suradnju, različito postupili prema istoj transakciji koja dovodi do naplate PDV-a koji se na nju istodobno primjenjuje u Mađarskoj i Portugalu, sud koji je uputio zahtjev navodi da je potrebno „dodatno tumačenje” i da se smatra dužnim Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku, ponajprije zbog toga što su navedena porezna tijela različito kvalificirala činjenice.

33 Međutim, valja utvrditi, s jedne strane, da sud koji je uputio zahtjev ne iznosi razloge zbog kojih pojašnjenja iz presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) nisu dostatna za utvrđivanje toga koje od dvaju društava, WML ili Lalib treba smatrati stvarnim pružateljem zabavnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku. Osim toga, zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava nikakvu analizu činjeničnih elemenata koje je mađarsko porezno tijelo primilo od portugalskog poreznog tijela ni svih činjeničnih elemenata navedenih u odluci žalbenog odjela od 6. travnja 2020., koju taj sud ima na raspolaganju, ili drugih elemenata kojima potonji raspolaže.

34 Stoga sud koji je uputio zahtjev samo ističe velik broj okolnosti a da pritom ne navodi na koji način one dovode do poteškoća u tumačenju odredbi Direktive 2006/112 koje spominje u svojim pitanjima, tako da se čini da taj sud od Suda zapravo ne traži tumačenje te direktive, nego da s obzirom na te okolnosti sam utvrdi treba li društvo WML, a ne društvo Lalib smatrati stvarnim pružateljem zabavnih usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, iz čega bi proizlazilo da ugovor o licenciji sklopljen između tih dvaju društava predstavlja potpuno umjetnu konstrukciju.

35 S druge strane, točno je da je Sud u točki 51. presude od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485) presudio da kad utvrde da se s istom transakcijom različito porezno postupa u drugoj državi članici, sudovi države članice pred kojima se vodi spor koji otvara pitanja o tumačenju odredaba prava Unije koja zahtijevaju njihovu odluku imaju mogućnost odnosno obvezu, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

36 Međutim, iz te presude ne proizlazi da nacionalni sudovi, kad utvrde da se s istom transakcijom različito porezno postupalo u drugoj državi članici, imaju mogućnost ili obvezu Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku ne u svrhu tumačenja prava Unije, nego ocjene činjenica i primjene tog prava u glavnom predmetu.

37 Naime, u okviru postupka iz članka 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju funkcija između nacionalnih sudova i Suda, nacionalni sud jedini je nadležan za utvrđivanje i ocjenjivanje činjenica u glavnom postupku. Sud nije nadležan za primjenu pravnih pravila na određenu situaciju jer ga članak 267. UFEU-a ovlašćuje samo na to da odluči o tumačenju Ugovora i akata koje su donijele institucije Unije (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2007., Omni Metal Service, C-259/05, EU:C:2007:363, t. 17. i od 6. listopada 2021., W.Ż. (Vijeće za izvanrednu kontrolu i javne poslove pri Vrhovnom sudu – Imenovanje), C-487/19, EU:C:2021:798, t. 78. i 132.).

38 U tom se pogledu, u točkama 8. i 11. Preporuka namijenjenih nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka (SL 2019., C 380, str. 1.), podsjeća na to da se zahtjev za prethodnu odluku ne može odnositi na činjenična pitanja iznesena u okviru glavnog postupka i da sam Sud ne primjenjuje pravo Unije na taj spor.

39 Iz toga slijedi da Sud u ovom slučaju nije nadležan odgovoriti na postavljena pitanja.

40 Konačno, valja utvrditi da se ta pitanja temelje na pretpostavci da se stjecatelj usluga tehničke podrške o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno društvo Lalib, ne može smatrati stjecateljem tih usluga ako nije to društvo nego društvo WML ono koje je zapravo pružilo predmetne zabavne usluge, tako da je ugovor o licenciji sklopljen između društava WML i Lalib umjetna konstrukcija koja je posljedica zlouporabe prava i da se potonja nužno odražavala na ugovorni odnos između društava DuoDecad i Lalib te slijedom toga na obveze i prava potonjih koja proizlaze iz Direktive 2006/112. Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica u bitnome istaknula u točkama 63. i 65. svojeg mišljenja, na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni je li ugovor između društava DuoDecad i Lalib sam za sebe posljedica zlouporabe prava u području PDV-a, što bi osobito mogao biti slučaj kad bi se utvrdilo da postoji potpuno umjetna konstrukcija koja nema nikakve veze s gospodarskom stvarnošću, koja osobito uključuje društva WML, Lalib i DuoDecad, a koja je stvorena isključivo zato da bi se iskoristila prednost u području PDV-a.

41 U tom pogledu valja podsjetiti na to da utvrđenje zlouporabe u području PDV-a, kao što je to istaknuto u točki 36. presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive 2006/112 i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama te, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen na ostvarenje te porezne prednosti.

Troškovi

42 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Sud Europske unije nije nadležan za odgovor na prethodna pitanja koja je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 28. rujna 2020.

Potpisi