

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

16. juni 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, 24 og 43 – stedet for levering af ydelser – tekniske supporttjenesteydelser leveret til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat – misbrug af rettighed – bedømmelse af de faktiske omstændigheder – inkompetence«

I sag C-596/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 28. september 2020, indgået til Domstolen den 12. november 2020, i sagen:

DuoDecad Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis (refererende dommer), og dommerne M. Ilešić og D. Gratsias,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- DuoDecad Kft. ved ügyvéd Z. Várszegi,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
- den portugisiske regering først ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires og P. Barros da Costa, derefter ved R. Campos Laires og P. Barros da Costa, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved V. Uher og A. Tokár, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. februar 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, artikel 24, stk. 1, og artikel 43 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem DuoDecad Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) på tjenesteydelser leveret af DuoDecad i 2009 og 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, en momspligtig transaktion.

4 Dette direktivs artikel 24 bestemmer:

»1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

2. Ved »teleydelser« forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.«

5 I den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009, bestemte det nævnte direktivs artikel 43:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

6 Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112 (EUT 2008, L 44, s. 11), med virkning fra den 1. januar 2010, erstattede artikel 43-59 i direktiv 2006/112. Sidstnævnte direktiv, som affattet ved direktiv 2008/8, bestemmer i artikel 44:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

7 I denne affattelse bestemmer artikel 45 i direktiv 2006/112:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8 I den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009, bestemte dette direktivs artikel 56:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for [Det Europæiske Fællesskab], eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II

[...]«

9 I denne affattelse nævnes under overskriften »Vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra k« i bilag II til direktiv 2006/112 bl.a. »[l]evering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware« og »[l]evering af billeder, tekster og information og tilrådgivelsesstillelse af databaser«.

10 I den affattelse, der følger af direktiv 2008/8, bestemmer artikel 59 i direktiv 2006/112:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for Fællesskabet, er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

k) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser.

[...]«

Ungarsk ret

11 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.))) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsatte i artikel 37:

»(1) Ved tjenesteydelser, der leveres til en afgiftspligtig person, er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor kunden er etableret med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, eller i mangel af et sådant forretningssted med et økonomisk mål det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

(2) Ved tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor den, der leverer ydelsen, er etableret med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, eller i mangel af et sådant forretningssted med et økonomisk mål det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

12 I denne affattelse bestemte denne lovs artikel 46 følgende:

»(1) For de i denne bestemmelse omhandlede tjenesteydelser er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige kunde i denne sammenhæng er etableret, eller i mangel af forretningssted det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, forudsat at dette sted er beliggende uden for Fællesskabet.

(2) Følgende tjenesteydelser er omhandlet af nærværende bestemmelse:

[...]

k) elektronisk leverede ydelser.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 DuoDecad er et selskab, der er registreret i Ungarn, hvis hovedaktivitet er IT-programmering. Selskabet leverede tekniske supporttjenesteydelser til Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (herefter »Lalib«), et selskab med hjemsted på Madeira (Portugal), der leverede elektroniske underholdningstjenesteydelser, og som var DuoDecads største kunde. Selskabet udstedte i denne forbindelse fakturaer til Lalib på i alt 8 086 829,40 EUR for perioden fra juli til december 2009 og for hele 2011.

14 Efter en kontrol foretaget hos DuoDecad vedrørende andet halvår af 2009 og hele 2011 pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ved afgørelse af 10. februar 2020 selskabet at betale en efteropkrævning af moms på i alt 458 438 000 ungarske forint (HUF) (ca. 1 286 835 EUR), en afgiftsbøde på 343 823 000 HUF (ca. 964 767 EUR) og et tillæg for forsinket betaling på 129 263 000 HUF (ca. 362 841 EUR), idet denne myndighed fandt, at den egentlige modtager af de tjenesteydelser, som DuoDecad havde leveret, ikke var Lalib, men WebMindLicences Kft. (herefter »WML«), der er et handelsselskab registreret i Ungarn, som er indehaver af knowhow, der gør det muligt at levere elektroniske underholdningstjenesteydelser, og som havde indgået en licensaftale med Lalib med henblik på at udnytte denne knowhow.

15 DuoDecad anlagde sag ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret, til prøvelse af denne afgørelse, der efter en klage indgivet af DuoDecad blev stadfæstet ved klagedirektoratets afgørelse af 6. april 2020.

16 Til støtte for søgsmålet har DuoDecad gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede tekniske supporttjenesteydelser skal anses for at være blevet leveret til Lalib i Portugal, idet alle de betingelser, som Domstolen har fastsat i denne henseende, er opfyldt. DuoDecad har gjort gældende, at klagedirektoratets afgørelse er fejlbehæftet, for så vidt som denne afgørelse ikke korrekt identificerer kernen af disse tjenesteydelser, idet afgørelsen fejlagtigt sidestiller disse sidstnævnte tjenesteydelser med at sikre den direkte tekniske drift af webstederne, og således ser bort fra, at Lalib rådede over de menneskelige og materielle ressourcer, der var nødvendige for leveringen af de tjenesteydelser, som selskabet leverer. Sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at selskabet har leveret sine bistandsydelser direkte til Lalib og ikke til WML, og at selskabet spillede en aktiv rolle i forbindelse med opgaver, der ikke var omfattet af den

omhandlede licensaftale om knowhow. Med henblik herpå førte Lalib kontrol og tilsyn med DuoDecad og gav selskabet instruktioner, mens WML derimod ikke var en kunde og derfor ikke kunne fremsende anmodninger eller give instruktioner i nogen som helst form til DuoDecad.

17 DuoDecad har ligeledes gjort gældende, at ifølge de svar, som den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed gav på de ungarske myndigheders anmodning om internationalt samarbejde i forbindelse med en procedure vedrørende WML, har de portugisiske myndigheder klart anført, at Lalib havde hjemsted i Portugal, hvor selskabet udøvede en faktisk økonomisk aktivitet for egen regning og risiko, og at selskabet rådede over alle de tekniske og menneskelige ressourcer, der var nødvendige for at udnytte den knowhow, som selskabet havde erhvervet. Desuden kunne leveringsstedet for de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser ikke være beliggende i Ungarn, eftersom der forelå en objektiv hindring, nemlig fraværet af finansielle institutioner, der tillod kortbetaling på websteder med voksenindhold. DuoDecad har tilføjet, at Lalib over for omverdenen fremstod som leverandør af disse underholdningstjenesteydelser, at Lalib indgik aftalerne i eget navn, rådede over en database over de kunder, som betalte vederlaget for disse tjenesteydelser, ligeledes rådede over indtægterne fra de samme tjenesteydelser, kontrollerede udviklingen af den pågældende knowhow og traf beslutning om dens implementering. Det var i øvrigt Lalibs hjemsted, der var angivet som det fysiske sted for kundeservice.

18 Klagedirektoratet har anført, at det foretog en undersøgelse hos WML, hvorunder det viste sig, at de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser ikke blev leveret af Lalib, men af WML fra Ungarn, og at den licensaftale, der blev indgået mellem disse to selskaber, ifølge klagedirektoratet var »fiktiv«.

19 Den forelæggende ret har anført, at Domstolen navnlig i dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), har fortolket de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112, men er af den opfattelse, at en yderligere fortolkning er nødvendig i hovedsagen, idet de portugisiske og ungarske skatte- og afgiftsmyndigheder til trods for denne dom har behandlet den samme transaktion forskelligt ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt.

20 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at henset til de oplysninger, der fremgår af dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), opstår spørgsmålet, om leveringsstedet for de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser kan være beliggende i Ungarn, selv om Lalib var centrum for et komplekst netværk af kontrakter og tjenesteydelser, der var fuldkommen nødvendige for den førnævnte levering af tjenesteydelser, og at Lalib sikrede de betingelser, der var nødvendige for den nævnte levering af tjenesteydelser med sine egne databaser, eget software og gennem tredjeparter eller leverandører, der tilhørte Lalib-koncernen eller koncernen, hvori DuoDecad indgik, og som følge heraf nødvendigvis påtog sig de juridiske og økonomiske risici – selv om underleverandørerne, der indgik i den koncern, der var indehaver af knowhowen, deltog i processen med den tekniske implementering heraf, og at denne indehaver havde indflydelse på udnyttelsen af denne knowhow. Der opstår ligeledes det spørgsmål, hvordan det skal vurderes, om Lalib i Portugal rådede over de nødvendige lokaler, infrastrukturer og personale.

21 Med henvisning til præmis 51 i dom af 18. juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), er den forelæggende ret af den opfattelse, at den er forpligtet til at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse, hovedsageligt på grund af den forskellige skatte- og afgiftsmæssige kvalificering foretaget af de ungarske og portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder. Den forelæggende ret har anmodet Domstolen om at præcisere, om det er lovligt, at både de ungarske og de portugisiske skattemyndigheder har fastslået en afgiftspligt, om den i hovedsagen omhandlede transaktion gyldigt kan pålægges afgift af den førstnævnte eller

den sidstnævnte myndighed, og hvilken vægt der kan tillægges de forskellige omhandlede kriterier.

22 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 i [momsdirektivet] fortolkes således, at et selskab, der modtager en knowhow-licens – hvilket selskab er etableret i en EU-medlemsstat (i den foreliggende hovedsag i Portugal) – ikke leverer de tjenesteydelser, der er tilgængelige på et websted, til slutbrugerne, således at selskabet ikke kan være modtager af den tekniske supporttjenesteydelse knowhow fra en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat (i den foreliggende hovedsag i Ungarn), som underleverandør, men at vedkommende leverer en sådan tjenesteydelse til et selskab, der opretter en knowhow-licens, og som er etableret i den anden medlemsstat, under omstændigheder, hvorunder det licensmodtagende selskab:

- a) havde kontorer, der var lejet i den første medlemsstat, kontor- og IT-infrastruktur, eget personale og omfattende erfaring inden for elektronisk handel, og en indehaver, der havde mange internationale forbindelser, og en direktør, der var kvalificeret inden for området elektronisk handel
- b) havde opnået den knowhow, som afspejlede webstedernes driftsprocesser og ajourføringerne heraf, udsendte udtalelser herom, foreslog ændringer i disse processer og godkendte dem
- c) var modtager af de tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverede på grundlag af denne knowhow
- d) regelmæssigt modtog rapporter vedrørende de tjenesteydelser, der blev leveret af underleverandørerne (navnlig vedrørende trafikken på webstederne og de betalinger, der var gennemført fra bankkontoen)
- e) i eget navn registrerede de internetdomæner, der muliggjorde adgangen til webstederne via internettet
- f) var anført på webstederne som tjenesteyder
- g) selv foretog skridt med henblik på at opretholde webstedernes popularitet
- h) i eget navn indgik de aftaler med samarbejdspartnere og underleverandører, der var nødvendige for at levere tjenesteydelsen (navnlig med de banker, der tilbød kortbetaling på webstederne, med de personer, der skabte det indhold, der var tilgængeligt på websiderne, og med de webmastere, der promoverede indholdet)
- i) havde et komplet system til modtagelse af indtægter fra leveringen af den pågældende tjenesteydelse til slutbrugerne, såsom bankkonti, en eksklusiv og fuldstændig beføjelse til at disponere over de nævnte konti, en database over slutbrugerne, der gjorde det muligt at udstede fakturaer til disse for leveringen af tjenesteydelsen, samt eget faktureringssoftware
- j) på webstederne angav sit eget hjemsted i den første medlemsstat som fysisk kundeservice, og
- k) er et selskab, der er uafhængigt af såvel licensgiveren som ungarske underleverandører, der har til opgave at gennemføre visse tekniske processer, der er beskrevet i knowhowen,

henset ligeledes til, at: i) De ovenfor beskrevne omstændigheder blev bekræftet af den tilsvarende

myndighed i den første medlemsstat i dennes egenskab af et organ, der er egnet til at kontrollere disse omstændigheder, der er objektive, og som kan efterprøves af tredjemænd; ii) den omstændighed, at selskabet i den anden medlemsstat ikke kunne få adgang til en betalingstjenesteudbyder, der kunne sikre modtagelse af kortbetaling på webstedet, udgjorde en objektiv hindring for leveringen af tjenesteydelsen via webstederne i denne medlemsstat, hvorfor det selskab, der er etableret i denne medlemsstat, aldrig foretog leveringen af den tjenesteydelse, der var tilgængelig på webstederne, hverken før eller efter den undersøgte periode, og iii) det licensmodtagende selskab og dets tilknyttede virksomheder opnåede en fordel, der stammer fra driften af webstedet, som samlet var større end den forskel, der opstår som følge af anvendelsen af momssatsen i den første medlemsstat og i den anden medlemsstat?

2) Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 fortolkes således, at et selskab, der udsteder en knowhow-licens – hvilket selskab er etableret i en anden EU-medlemsstat – leverer de tjenesteydelser, der er tilgængelige på et websted, til slutbrugerne, således at selskabet er modtager af den tekniske supporttjenesteydelse knowhow fra en afgiftspligtig person som underleverandør, og vedkommende ikke leverer en sådan tjenesteydelse til et licensmodtagende selskab, der er etableret i den første medlemsstat, under omstændigheder, hvorunder det licensudstedende selskab:

- a) havde egne midler, der udelukkende bestod i et lejet kontor og en computer, der blev benyttet af selskabets direktør
- b) som egne ansatte kun havde en direktør og en juridisk rådgiver, der arbejdede på deltid i nogle timer pr. uge
- c) som den eneste aftale havde aftale om udvikling af knowhow
- d) sikrede, at de domænenavne, som vedkommende var indehaver af, blev registreret af det licensmodtagende selskab i eget navn i henhold til den aftale, der var indgået med selskabet
- e) aldrig optrådte som udbyder af de pågældende tjenesteydelser over for tredjemænd, navnlig slutbrugerne, bankerne, der tilbød kortbetaling på webstederne, de personer, der skabte det indhold, der var tilgængeligt på websiderne, og de webmastere, der promoverede indholdet
- f) aldrig har udstedt dokumentation vedrørende de tjenesteydelser, der var tilgængelige på webstederne, bortset fra den faktura, der svarer til licensrettighederne, og
- g) ikke rådede over et system (såsom bankkonti og anden infrastruktur), der gjorde det muligt at modtage indtægter fra de tjenesteydelser, der blev leveret via webstederne, henset ligeledes til den omstændighed, at det følger af dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), at den omstændighed, at direktøren for og eneaktionæren i det licensudstedende selskab har skabt selskabets knowhow, og at denne samme person øver indflydelse på eller har kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de tjenesteydelser, som bliver udført på baggrund heraf, ikke i sig selv forekommer at være afgørende, således at den fysiske person, som er direktør for og indehaver af det licensudstedende selskab, ligeledes er direktør for og/eller indehaver af de underleverandørselskaber – og følgelig af det sagsøgende selskab – der samarbejder om levering af tjenesteydelsen som underleverandører på vegne af det licensmodtagende selskab, ved at udvikle de dem påhvillende ovennævnte funktioner?»

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 i direktiv 2006/112,

henset til en række omstændigheder, der er nævnt i disse spørgsmål, skal fortolkes således, at det ikke er det selskab, som modtager en licens til knowhow, der gør elektronisk levering af underholdningstjenesteydelser mulig, der leverer disse underholdningstjenesteydelser – således at dette selskab ikke kan betragtes som modtager af de tekniske supporttjenesteydelser knowhow, der leveres af en afgiftspligtig person med hjemsted i en anden medlemsstat – men at det reelt er den virksomhed, der udsteder denne knowhow-licens, og som ligeledes har hjemsted i denne anden medlemsstat, der er den egentlige leverandør af de nævnte underholdningstjenesteydelser, således at sidstnævnte skal anses for at være modtageren af disse tekniske supporttjenesteydelser.

24 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret med de nævnte spørgsmål ønsker oplyst – som følge af dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) – om det er Lalib, eller om det – selv om den knowhow, der muliggør levering af disse underholdningstjenesteydelser, har været genstand for en licensaftale indgået mellem WML og Lalib – er WML, der skal anses for at være den egentlige leverandør af de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser.

25 Det skal bemærkes, at Domstolen i den sag, der gav anledning til dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) – foreholdt relevansen af visse faktiske omstændigheder med henblik på at vurdere, om en licensaftale som den, der var indgået mellem WML og Lalib, udgjorde et misbrug af rettigheder med henblik på at drage fordel af, at den momssats, der fandt anvendelse på de omhandlede underholdningstjenesteydelser, var lavere end i Ungarn – i denne doms præmis 34 fastslog, at det tilkom den forelæggende ret i denne sag at vurdere de faktiske omstændigheder, der var fremlagt for den, og at efterprøve, om der i tvisten i hovedsagen forelå forhold, der udgjorde misbrug, idet Domstolen dog, når den træffer præjudiciel afgørelse, kan give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den forelæggende ret i dens fortolkning.

26 I den nævnte doms præmis 35 bemærkede Domstolen bl.a., at princippet om forbud mod misbrug, der finder anvendelse på momsområdet, medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel.

27 Efter i samme doms præmis 43 at have bemærket, at det fremgik af de sagsakter, der var fremlagt for Domstolen, at Lalib var et særskilt selskab i forhold til WML, idet selskabet hverken var WML's datterselskab, filial eller agentur, og at Lalib havde betalt moms i Portugal, fastslog Domstolen i den følgende præmis, at med henblik på at fastslå, at den i omhandlede licensaftale udgjorde misbrug, der havde til formål at blive underlagt en lavere momssats på Madeira, skulle det under disse omstændigheder godtgøres, at denne aftale udgjorde et rent kunstigt arrangement, som skjulte den omstændighed, at den omhandlede tjenesteydelse ikke reelt blev leveret på Madeira af Lalib, men faktisk blev leveret i Ungarn af WML.

28 I præmis 45 i dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), præciserede Domstolen, at med henblik på at fastslå, om den nævnte aftale udgjorde et sådant arrangement, påhvilede det den forelæggende ret at undersøge alle de faktiske forhold, der var blevet fremlagt for den, idet det bl.a. skulle undersøges, om etableringen af Lalibs hjemsted for dets økonomiske virksomhed eller faste forretningssted på Madeira var reel, om selskabet havde en passende struktur til at udøve den omhandlede økonomiske virksomhed for så vidt angår lokaler og menneskelige og tekniske ressourcer, eller om nævnte selskab udøvede denne økonomiske virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko.

29 Derudover fastslog Domstolen i præmis 46 i den nævnte dom, at den omstændighed, at direktøren for og eneaktionæren i WML havde skabt WML's knowhow, at denne person øvede

indflydelse på eller havde kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de ydelser, som blev udført på baggrund heraf, at forvaltningen af de finansielle transaktioner og menneskelige og tekniske ressourcer, der var nødvendige for leveringen af disse ydelser, blev udført af underleverandører, og de grunde, som kan have foranlediget WML til at overdrage brugsretten til den omhandlede knowhow til Lalib i stedet for selv at udnytte den, derimod forekom ikke i sig selv at være afgørende.

30 Endvidere fastslog Domstolen i præmis 54 i dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), at EU-retten skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor der konstateres et misbrug, som har medført, at leveringsstedet for en tjenesteydelse blev fastlagt i en anden medlemsstat end den, hvor det ville være blevet fastlagt, hvis der ikke var sket misbrug, er det forhold, at der er blevet betalt moms i denne anden medlemsstat i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning, ikke til hinder for momsberigtigelse i den medlemsstat, hvor denne tjenesteydelse reelt er blevet leveret.

31 I den nævnte doms præmis 59 fastslog Domstolen, at Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1) skal fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndighed, som undersøger, hvorvidt der skal pålægges moms på ydelser, der allerede er blevet pålagt moms i andre medlemsstater, er forpligtet til at fremsende en anmodning om oplysninger til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater, såfremt en sådan anmodning er nyttig eller endog uundværlig med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat.

32 Med henvisning til, at de ungarske og portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder – efter dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), og til trods for de oplysninger, som den sidstnævnte af disse skatte- og afgiftsmyndigheder gav førstnævnte som svar på en anmodning om internationalt samarbejde – har undergivet den samme transaktion, der førte til opkrævning af moms i både Ungarn og i Portugal, forskellig behandling, har den forelæggende ret anført, at en »supplerende fortolkning« er nødvendig, og at den anser sig for at være forpligtet til at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse hovedsageligt på grund af den forskellige kvalificering af de faktiske omstændigheder foretaget af de nævnte skatte- og afgiftsmyndigheder.

33 I første række skal det imidlertid fastslås, at den forelæggende ret ikke har redegjort for grundene til, at de præciseringer, der følger af dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), er utilstrækkelige til at afgøre, hvilket af selskaberne WML eller Lalib, der skal anses for den egentlige leverandør af de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder desuden ikke nogen analyse af de faktiske oplysninger, som den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed har indsamlet hos den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed, eller af samtlige de faktiske omstændigheder, der er anført i klagedirektoratets afgørelse af 6. april 2020, som denne ret skal tage stilling til, eller af andre oplysninger, som sidstnævnte råder over.

34 Den forelæggende ret har begrænset sig til at anføre en lang række omstændigheder uden at anføre, på hvilken måde de giver anledning til en vanskelighed ved fortolkningen af bestemmelserne i direktiv 2006/112, som den forelæggende ret har nævnt i sine spørgsmål, således at det fremgår, at denne ret i realiteten ikke har anmodet Domstolen om at fortolke dette direktiv, men om, henset til disse omstændigheder, at fastslå, om det er WML og ikke Lalib, der skal anses for at være den egentlige leverandør af de i hovedsagen omhandlede underholdningstjenesteydelser, hvoraf det ville følge, at den aftale, der er indgået mellem disse selskaber, udgjorde en rent kunstigt arrangement.

35 I anden række har Domstolen i præmis 51 i dom af 18. juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), ganske vist fastslået, at en medlemsstats retter, der forelægges en tvist, som rejser spørgsmål om fortolkning af EU-rettens bestemmelser, og som kræver en afgørelse fra disse retter, når de konstaterer, at den samme transaktion er genstand for forskellig afgiftsmæssig behandling i en anden medlemsstat, har mulighed for eller endog pligt til, alt efter om deres afgørelser ifølge de nationale retsregler kan appelleres eller ej, at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål.

36 Det følger imidlertid ikke af den nævnte dom, at de nationale retter, når de konstaterer, at den samme transaktion har været genstand for en forskellig afgiftsmæssig behandling i en anden medlemsstat, har mulighed for eller pligt til at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse ikke med henblik på en fortolkning af EU-retten, men med henblik på en vurdering af de faktiske omstændigheder og en anvendelse af EU-retten i hovedsagen.

37 Inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, er det nemlig alene den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske omstændigheder. Domstolen har ikke kompetence til at anvende retsregler på en bestemt situation, idet artikel 267 TEUF kun giver Domstolen kompetence til at udtale sig om fortolkningen af traktaterne og retsakter vedtaget af EU-institutionerne (jf. i denne retning dom af 21.7.2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, præmis 17, og af 6.10.2021, *W.Z.* (Afdelingen for ekstraordinær prøvelse og offentlige sager ved den øverste domstol – udnævnelse), C-487/19, EU:C:2021:798, præmis 78 og 132).

38 Det bemærkes i denne henseende i punkt 8 og 11 i anbefalinger til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål (EUT 2019, C 380, s. 1), at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan vedrøre spørgsmål om faktiske omstændigheder, der knytter sig til tvisten i hovedsagen, og at Domstolen ikke selv anvender EU-retten på denne tvist.

39 Det følger heraf, at Domstolen i det foreliggende tilfælde ikke har kompetence til at besvare de forelagte spørgsmål.

40 Det skal i øvrigt fastslås, at disse spørgsmål hviler på den forudsætning, at modtageren af de i hovedsagen omhandlede tekniske supporttjenesteydelser, dvs. Lalib, ikke kan anses for modtager af disse tjenesteydelser, hvis det ikke er dette selskab, men WML, der reelt leverede de omhandlede underholdningstjenesteydelser, således at den licensaftale, der er indgået mellem WML og Lalib, skulle anses for at være et kunstigt arrangement, der udgør misbrug af rettigheder, og at sidstnævnte konstatering nødvendigvis ville påvirke kontraktforholdet mellem DuoDecad og Lalib, og således følgelig disse sidstnævntes forpligtelser og rettigheder i henhold til direktiv 2006/112. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 63 og 65 i forslaget til afgørelse, tilkommer det dog den forelæggende ret at vurdere, om kontrakten mellem DuoDecad og Lalib selv udgør misbrug af rettigheder på momsområdet, hvilket bl.a. kan være tilfældet, hvis det fastslås, at der foreligger et rent kunstigt arrangement uden økonomisk realitet, som bl.a.

omfatter WML, Lalib og DuoDecad, der er udarbejdet med det ene formål at opnå en momsmæssig fordel.

41 Det skal i denne henseende bemærkes, således som det er anført i præmis 36 i dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), at konstateringen af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de pågældende transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de pågældende transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel.

Sagsomkostninger

42 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Den Europæiske Unions Domstol har ikke kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, som er forelagt af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 28. september 2020.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.