Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

16 ta’ Ġunju 2022*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 2, 24 u 43 – Post tal-provvista ta’ servizzi – Servizzi ta’ appoġġ tekniku pprovduti lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor – Abbuż ta’ dritt – Evalwazzjoni tal-fatti – Nuqqas ta’ ġurisdizzjoni”

Fil-Kawża C-596/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta’ Budapest, l-Ungerija), permezz ta’ deċiżjoni tat-28 ta’ Settembru 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-12 ta’ Novembru 2020, fil-proċedura

DuoDecad Kft.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla),

komposta minn I. Jarukaitis (Relatur), President tal-Awla, M. Ilešič u D. Gratsias, Imħallfin,

Avukata Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal DuoDecad Kft., minn Z. Várszegi, ügyvéd,

– għall-Gvern Ungeriż, minn M. Z. Fehér u G. Koós, bħala aġenti,

– għall-Gvern Portugiż, inizjalment minn L. Inez Fernandes, R. Campos Laires u P. Barros da Costa, sussegwentement minn R. Campos Laires u P. Barros da Costa, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn V. Uher u A. Tokár, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali ppreżentati fis-seduta tal-10 ta’ Frar 2022,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1), tal-Artikolu 24(1) u tal-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, u rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta’ kawża bejn DuoDecad Kft. u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) (iktar ’il quddiem id-“Direttorat tal-Appelli”), dwar il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) relatata ma’ servizzi pprovduti minn DuoDecad matul is-snin 2009 u 2011.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Bis-saħħa tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, il-provvisti ta’ servizzi bi ħlas fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali huma suġġetti għall-VAT.

4 L-Artikolu 24 ta’ din id-direttiva jiddisponi:

“(1) ‘Provvista ta’ servizzi’ għandha tfisser kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta’ merkanzija.

2. ‘Servizzi ta’ telekomunikazzjoni’ għandha tfisser servizzi li għandhom x’jaqsmu mat-trasmissjoni, il-ħruġ jew id-dħul ta’ sinjali, kliem, figuri u ħsejjes jew tagħrif ta’ kull natura bil-fil, bir-radju, strumenti tal-vista jew b’sistemi oħra elettro-manjetiċi, inkluż it-trasferiment jew l-assenjazzjoni tad-dritt li tiġi użata l-kapaċità ta’ din it-trasmissjoni, dħul jew ħruġ, bl-inklużjoni tad-disposizzjoni ta’ aċċess għan-networks ta’ informazzjoni globali.”

5 Fil-verżjoni tagħha fis-seħħ mill-1 ta’ Jannar 2007 sal-31 ta’ Diċembru 2009, l-imsemmija direttiva kienet tipprevedi, fl-Artikolu 43 tagħha:

“Il-post minn fejn hu pprovdut is-servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn hu pprovdut is-servizz, jew, fin-nuqqas ta’ post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.”

6 Id-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112 (ĠU 2008, L 44, p. 11), issostitwixxiet, b'effett mill-1 ta' Jannar 2010, l-Artikoli 43 sa 59 tad-Direttiva 2006/112. Din tal-aħħar, fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mid-Direttiva 2008/8, tipprevedi, fl-Artikolu 44 tagħha:

"Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna taxxabbli li qiegħda taġixxi bħala tali għandu jkun il-post fejn dik il-persuna tkun stabbilixxiet in-negozju tagħha. Madankollu, jekk dawk is-servizzi jiġu fornuti lil stabbiliment fiss tal-persuna taxxabbli li jinsab f'post li ma jkunx il-post fejn hija stabbilixxiet in-negozju tagħha, il-post tal-forniment ta' dawk is-servizzi għandu jkun il-post fejn jinsab dak l-istabbiliment fiss. Fin-nuqqas ta' tali post ta' stabbiliment jew stabbiliment fiss, il-post tal-forniment tas-servizzi għandu jkun il-post fejn il-persuna taxxabbli li tirċievi tali servizzi għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn tirrisjedi normalment."

7 F'din il-verżjoni, id-Direttiva 2006/112 tiddisponi, fl-Artikolu 45 tagħha:

"Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna mhux taxxabbli għandu jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu. Madankollu, jekk dawk is-servizzi jiġu fornuti minn stabbiliment fiss tal-fornitur li jinsab f'post li ma jkunx il-post fejn huwa stabbilixxa n-negozju tiegħu, il-post tal-forniment ta' dawk is-servizzi għandu jkun il-post fejn jinsab dak l-istabbiliment fiss. Fin-nuqqas ta' tali post ta' stabbiliment jew stabbiliment fiss, il-post tal-forniment tas-servizzi għandu jkun il-post fejn il-fornitur għandu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn jirrisjedi normalment."

8 Fil-verżjoni tagħha fis-seħħ mill-1 ta' Jannar 2007 sal-31 ta' Diċembru 2009, din id-direttiva kienet tipprevedi, fl-Artikolu 56 tagħha:

"(1) Il-post ta' provvista tas-servizzi li ġejjin lil konsumaturi stabbiliti barra mill-Komunità, jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess Stat Membru bħall-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew għandu stabbiliment fiss li għalih jingħata s-servizz, jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

(k) servizzi pprovduti elettronikament, bħal dawk imsemmija fl-Anness II;

[...]"

9 F'dik il-verżjoni, id-Direttiva 2006/112 kienet issemmi b'mod partikolari, fl-Anness II tagħha, intitolat "Lista indikattiva tas-servizzi pprovduti elettronikament imsemmija fil-punt (k) ta' l-Artikolu 56(1)", isemmi partikolarment "[i]l-provvista ta' siti web, web-hosting, ġestjoni b'distanza ta' programmi u tagħmir" kif ukoll "il-provvista ta' immaġini, test u informazzjoni u t-tqegħid għad-disposizzjoni ta' bażijiet tad-data".

10 Fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mid-Direttiva 2008/8, id-Direttiva 2006/112 tipprevedi, fl-Artikolu 59 tagħha:

"Il-post tal-forniment tas-servizzi li ġejjin lil persuna mhux taxxabbli li hija stabbilita jew li għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn normalment tirrisjedi barra l-Komunità, għandu jkun il-post fejn hija stabbilita dik il-persuna, fejn għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn normalment tirrisjedi:

[…]

(k) servizzi fornuti b'mod elettroniku, b'mod partikolari dawk imsemmijin fl-Anness II.

[…]"

Id-dritt Ungeriż

11 Fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali, l-az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)) kienet tipprevedi fl-Artikolu 37 tagħha:

"(1) Fil-każ ta' provvisti ta' servizzi pprovduti lil persuna taxxabbli, il-post tal-provvista ta' servizzi huwa l-post fejn l-akkwirent tas-servizz huwa stabbilit għall-finijiet tal-eżerċizzju ta' attività ekonomika jew, fin-nuqqas ta' tali stabbiliment bi skop ekonomiku, il-post fejn huwa jkollu d-domiċilju tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

Fil-każ ta' provvisti ta' servizzi pprovduti lil persuna mhux taxxabbli, il-post tal-provvista ta' servizzi huwa l-post fejn il-fornitur tas-servizz ikun stabbilit għall-finijiet tal-eżerċizzju ta' attività ekonomika jew, fin-nuqqas ta' tali stabbiliment bi skop ekonomiku, il-post fejn ikollu d-domiċilju tiegħu jew fejn normalment ikun residenti."

12 F'din il-verżjoni, din il-liġi kienet tiddisponi, fl-Artikolu 46 tagħha:

"1) Fir-rigward tas-servizzi previsti f'dan l-artikolu, il-post tal-provvista ta' servizzi huwa l-post fejn, f'dan il-kuntest, l-akkwirent mhux taxxabbli huwa stabbilit jew, fin-nuqqas ta' stabbiliment, il-post fejn għandu d-domiċilju tiegħu jew fejn normalment ikun residenti, bil-kundizzjoni li dan ikun jinsab barra mit-territorju tal-Komunità.

(2) Is-servizzi li jaqgħu taħt dan l-artikolu huma dawn li ġejjin:

[…]

(k) servizzi pprovduti elettronikament.

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13 DuoDecad hija kumpannija rreġistrata fl-Ungerija li l-attività prinċipali tagħha hija l-programmazzjoni informatika. Hija pprovdiet servizzi ta' appoġġ tekniku lil Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (iktar 'il quddiem "Lalib"), kumpannija stabbilita f'Madeira (il-Portugall), li tipprovdi servizzi ta' divertiment b'mod elettroniku, li hija l-klijent prinċipali tagħha. F'dan ir-rigward, hija ħarġet, għall-perijodu li jmur mix-xahar ta' Lulju sax-xahar ta' Diċembru 2009 kif ukoll għas-sena 2011 kollha, fatturi li jammontaw għal total ta' EUR 8 086 829.40.

14 Wara spezzjoni li saret għand DuoDecad li tirrigwarda t-tieni semestru tas-sena 2009 u s-sena 2011 kollha, l-awtorità fiskali tal-ewwel istanza ordnatha, permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Frar 2020, il-ħlas ta' arretrati tal-VAT ta' ammont totali ta' 458 438 000 forint Ungeriż (HUF) (madwar EUR 1 286 835), ta' multa fiskali fl-ammont ta' HUF 343 823 000 (madwar EUR 964 767) u ta' ħlas għal dewmien fl-ammont ta' HUF 129 263 000 (madwar EUR 362 841), peress li qieset li l-benefiċjarju reali tas-servizzi pprovduti minn DuoDecad ma kinitx Lalib, iżda WebMindLicences Kft. (iktar 'il quddiem "WML"), kumpannija kummerċjali rreġistrata fl-Ungerija li għandha know-how li jippermetti l-provvista ta' servizzi ta' divertiment b'mod elettroniku u li kkonkludiet ma' Lalib kuntratt ta' liċenzja sabiex topera dan in-know-how.

15 Peress li din id-deċiżjoni ġiet, wara lment ta' DuoDecad, ikkonfermata minn deċiżjoni tad-Direttorat tal-Appelli tas-6 ta' April 2020, DuoDecad ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), il-qorti tar-rinviju.

16 Insostenn ta' dan ir-rikors, DuoDecad issostni li s-servizzi ta' appoġġ tekniku inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandhom jitqiesu li ġew ipprovduti lil Lalib, fil-Portugall, peress li l-kundizzjonijiet kollha stabbiliti f'dan ir-rigward mill-Qorti tal-Ġustizzja huma ssodisfatti. Hija tqis li d-deċiżjoni tad-Direttorat tal-Appelli hija żbaljata sa fejn din id-deċiżjoni ma tidentifikax b'mod korrett il-kontenut ta' dawn is-servizzi, billi tassimila b'mod żbaljat dawn tal-aħħar mal-fatt li tiżgura direttament il-funzjonament tekniku tas-siti tal-internet ikkonċernati u tinjora b'hekk kif Lalib kellha l-mezzi umani u materjali neċessarji għall-provvista tas-servizzi li hija tipprovdi. Hija ssostni li hija pprovdiet direttament is-servizzi tagħha ta' assistenza lil Lalib, u mhux lil WML, u kellha rwol attiv fil-missjonijiet li ma jaqgħux taħt il-kuntratt ta' liċenzja ta' know-how ikkonċernat. Sabiex tagħmel dan, Lalib kienet ikkontrollat u ssorveljat lil DuoDecad kif ukoll tatha istruzzjonijiet, filwaqt li WML ma dehritx bħala klijent u konsegwentement ma setgħetx tistaqsiha jew tagħtiha xi tip ta' parir.

17 DuoDecad issostni wkoll li, skont it-tweġibiet mogħtija mill-awtorità fiskali Portugiża bi tweġiba għall-applikazzjoni għal kooperazzjoni internazzjonali tal-awtoritajiet Ungeriżi mwettqa fil-kuntest ta' proċedura li tikkonċerna lil WML, l-awtoritajiet Portugiżi indikaw b'mod ċar li Lalib kienet stabbilita fil-Portugall, fejn hija kienet teżerċita attività ekonomika effettiva għar-riskju tagħha stess, u li hija kellha l-mezzi tekniċi u umani kollha meħtieġa għall-operat tan-know-how li hija kienet kisbet. Barra minn hekk, il-post tal-provvista tas-servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma setax jinsab fl-Ungerija minħabba l-eżistenza ta' ostakolu oġġettiv, jiġifieri l-assenza ta' stabbilimenti finanzjarji li jippermettu l-ħlas permezz ta' kard bankarja fuq siti b'kontenut għall-adulti. DuoDecad iżżid li Lalib kienet tidher, fil-konfront tad-dinja esterna, bħala l-fornitur ta' dawn is-servizzi ta' divertiment, li hija kienet tikkonkludi l-kuntratti f'isimha stess, kellha database tal-klijenti li kienu jħallsu l-korrispettiv tal-imsemmija

servizzi, kellha wkoll dħul iġġenerat mill-istess servizzi, kienet tikkontrolla l-iżviluppi tan-know-how ikkonċernat u kienet tiddeċiedi dwar l-introduzzjoni tagħhom. Barra minn hekk, huwa s-sede tagħha li ġiet indikata bħala l-post fiżiku tal-assistenza lill-klijentela.

18 Id-Direttorat tal-Appelli jesponi li huwa mexxa investigazzjoni ma' WML li matulha deher li s-servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu pprovduti mhux minn Lalib, iżda minn WML mill-Ungerija, peress li l-kuntratt ta' liċenzja konkluż bejn dawn iż-żewġ kumpanniji kien, fil-fehma tagħha, "fittizju".

19 Il-qorti tar-rinviju tikkonstata li l-Qorti tal-Ġustizzja interpretat, b'mod partikolari fis-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112, iżda tqis li interpretazzjoni supplimentari hija neċessarja fil-kawża prinċipali, peress li l-awtorità fiskali Portugiża u l-awtorità fiskali Ungeriża, minkejja din is-sentenza, ittrattaw l-istess tranżazzjoni b'mod differenti minn perspettiva fiskali.

20 Skont din il-qorti, fid-dawl tal-indikazzjonijiet ipprovduti fis-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), tqum il-kwistjoni dwar jekk il-post tal-provvista ta' servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali jistax ikun jinsab fl-Ungerija, filwaqt li Lalib kienet fiċ-ċentru ta' network kumpless ta' kuntratti u ta' servizzi indispensabbli għal din il-provvista ta' servizzi, li hija kienet tiżgura l-kundizzjonijiet neċessarji għall-imsemmija provvista ta' servizzi bl-għajnuna tad-databases tal-grupp tagħha stess, tas-softwer tagħha u permezz ta' terzi jew fornituri parti mill-grupp Lalib kif ukoll mill-grupp ta' kumpanniji li DuoDecad tagħmel parti minnu, u, għalhekk, neċessarjament assumiet ir-riskji legali u ekonomiċi, u dan anki jekk is-subappaltaturi li jagħmlu parti mill-grupp ta' kumpanniji tal-"proprjetarju" tan-know-how ikkonċernata kkontribwew għall-implimentazzjoni teknika ta' dan u jekk dan il-"proprjetarju" kellu influwenza fuq l-użu ta' dan in-know-how. Tqum ukoll il-kwistjoni dwar kif għandu jiġi evalwat jekk Lalib kellhiex, fil-Portugall, bini, infrastrutturi u persunal neċessarju.

21 Filwaqt li tirreferi għall-punt 51 tas-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), il-qorti tar-rinviju tqis ruħha obbligata li tadixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja b'talba għal deċiżjoni preliminari, minħabba, prinċipalment, klassifikazzjonijiet fiskali diverġenti mwettqa mill-awtoritajiet fiskali Ungeriżi u Portugiżi. Hija titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tippreċiża jekk il-konstatazzjoni ta' obbligu fiskali kemm mill-awtorità fiskali Ungeriża kif ukoll mill-awtorità fiskali Portugiża hijiex legali, jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tiġi validament intaxxata mill-ewwel jew mit-tieni u x'inhi l-importanza li tista' tiġi rrikonoxxuta lid-diversi kriterji kkonċernati.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) L-Artikolu 2(1)(c), l-Artikolu 24(1) u l-Artikolu 43 tad-Direttiva [2006/112] għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-akkwirent tal-liċenzja tan-know-how – kumpannija stabbilita fi Stat Membru tal-Unjoni (fit-tilwima fil-kawża prinċipali, il-Portugall), ma jipprovdix lill-utenti finali s-servizzi disponibbli fuq sit tal-internet, b'tali mod li ma jistax ikun id-destinatarju tas-servizz ta' appoġġ tekniku tan-know how żgurat minn persuna taxxabbli, stabbilita fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni (fit-tilwima fil-kawża prinċipali, l-Ungerija), li topera bħala

subappaltatur, iżda li din tal-aħħar tipprovdi tali servizzi lill-fornitur tal-liċenzja tan-know-how stabbilit f'dan l-Istat Membru tal-aħħar, f'ċirkustanzi li fihom l-akkwirent tal-liċenzja:

(a) kellu uffiċċji mikrija fl-ewwel Stat Membru, infrastruttura tal-informatika u tal-uffiċċju, persunal tiegħu u esperjenza estensiva fil-qasam tal-kummerċ elettroniku, u kellu proprjetarju b'netwerk ta' relazzjonijiet internazzjonali wiesa' u amministratur ikkwalifikat fil-qasam tal-kummerċ elettroniku;
(b) kien irċieva n-know-how li jirrifletti l-proċess ta' funzjonament tas-siti tal-internet u l-aġġornament tagħhom, kien jagħti l-opinjoni tiegħu dwarhom, kien jissuġġerixxi modifiki għall-imsemmija proċessi u kien japprovahom,
(c) kien id-destinatarju tas-servizzi li l-persuna taxxabbli kienet tipprovdi abbażi ta' dan in-know how;
(d) kien jirċievi regolarjament rapporti dwar is-servizzi mwettqa mis-subappaltaturi

(b'mod partikolari, dwar it-traffiku tas-siti tal-internet u l-pagamenti mwettqa mill-kont bankarju);
(e) kien irreġistra f'ismu l-ismijiet ta' dominji tal-internet li jippermettu l-aċċess għas-siti tal-internet permezz tal-internet;
(f) kien jidher fuq is-siti tal-internet bħala l-fornitur ta' servizzi;
(g) kien jiżgura huwa nnifsu l-proċessi intiżi għaż-żamma tal-popolarità tas-siti tal-internet;
(h) kien jikkonkludi huwa nnifsu, f'ismu proprju, il-kuntratti ta' subappalt u ta' kooperazzjoni neċessarji għall-provvista ta' servizzi (b'mod partikolari mal-banek li kienu jiżguraw il-ħlas b'kard bankarja fuq is-siti tal-internet, flimkien mal-persuni li jipprovdu l-kontenut aċċessibbli fuq is-siti tal-internet u mal-amministraturi tas-sit li jippromwovu l-kontenut);
(i) kellu sistema kompleta ta' riċezzjoni tad-dħul li ġej mill-provvista tas-servizz inkwistjoni lill-utenti finali, bħal kontijiet bankarji, id-dritt li juża esklużivament u kompletament dawn il-kontijiet bankarji, bażi ta' data dwar l-utenti finali li tippermetti li jinħarġulhom fatturi għall-provvista ta' servizzi, kif ukoll is-softwer ta' fatturazzjoni rispettiv tiegħu;
(j) fuq is-siti tal-internet, kien jindika s-sede rispettiva tiegħu fl-ewwel Stat Membru bħala l-post fiżiku tas-servizz lill-klijenti, u
(k) huwa kumpannija indipendenti kemm mill-fornitur ta' liċenzja kif ukoll mis-subappaltaturi Ungeriżi responsabbli mit-twettiq ta' proċessi tekniċi partikolari deskritti fin-know-how,

u huwa ppreċiżat barra minn hekk li (i) iċ-ċirkustanzi esposti preċedentement kienu kkonfermati wkoll mill-awtorità korrispondenti tal-ewwel Stat Membru, fil-pożizzjoni tagħha ta' korp li jista' jiċċertifika l-preżenza ta' dawn iċ-ċirkustanzi oġġettivi u li jistgħu jiġu vverifikati minn terzi, (ii) kien jikkostitwixxi ostakolu oġġettiv għall-provvista tas-servizz fl-Istat Membru l-ieħor permezz tas-siti tal-internet il-fatt li l-kumpannija ta' dan l-Istat Membru ma setgħetx taċċedi għal fornitur ta' servizzi ta' ħlas li jiggarantixxi l-aċċettazzjoni ta' ħlasijiet b'kard bankarja fuq is-siti tal-internet, u li, għal din ir-raġuni, il-kumpannija stabbilita f'dan l-istess Stat Membru qatt ma wettqet il-provvista tas-servizz disponibbli fuq is-sit tal-internet, la qabel u lanqas wara l-perijodu meqjus, u (iii) il-kumpannija akkwirenti tal-liċenzja u l-impriżi relatati tagħha kisbu profitt mill-użu tas-sit tal-internet globalment ogħla mid-differenza li tirriżulta mir-rata ta' VAT applikabbli fl-ewwel u fit-tieni Stat Membru?

(2) L-Artikolu 2(1)(c), l-Artikolu 24(1) u l-Artikolu 43 tad-Direttiva [2006/112], għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-fornitur tal-liċenzja tan-know-how – kumpannija stabbilita fl-Istat Membru l-ieħor – tipprovdi s-servizzi disponibbli fuq sit tal-internet lill-utenti finali, b'tali mod li huwa d-destinatarju tas-servizz ta' sapport tekniku tan-know-how żgurat mill-persuna

taxxabbli, li topera bħala subappaltatur, u din tal-aħħar ma tipprovdix tali servizz lill-akkwirent tal-liċenzja stabbilita fl-ewwel Stat Membru, f'ċirkustanzi li fiha l-kumpannija fornitriċi tal-liċenzja:

(a) bħala riżorsi proprji kellha biss uffiċċju mikri u kompjuter użat mill-amministratur tagħha,
(b) ma kellhiex persunal tagħha lil hinn mill-amministratur tagħha u konsulent legali part-time xi sigħat fil-ġimgħa,
(c) ma kellhiex kuntratti oħrajn ħlief il-kuntratt ta' żvilupp tan-know-how,
(d) kienet ħalliet, skont il-kuntratt konkluż mal-fornitur ta' liċenzja, lill-kumpannija detentriċi ta' liċenzja tirreġistra f'isimha l-ismijiet ta' dominju li hija proprjetarja tagħhom,
(e) qatt ma dehret bħala l-fornitur tas-servizzi inkwistjoni f'għajnejn terzi, b'mod partikolari f'dawk tal-utenti finali, tal-banek li jiżguraw il-ħlas b'kard bankarja fuq is-siti tal-internet, tal-persuni li jipprovdu l-kontenut aċċessibbli fuq is-siti tal-internet u tal-amministraturi ta' sit li jippromwovu l-kontenut,
(f) qatt ma ħarġet dokumenti ta' sostenn dwar is-servizzi disponibbli fuq is-siti tal-internet, bl-eċċezzjoni tal-fattura dwar id-drittijiet ta' liċenzja, u
(g) ma kellhiex sistema (bħal kontijiet bankarji speċifiċi u infrastrutturi oħrajn) li jippermettu r-riċezzjoni tad-dħul mis-servizz ipprovdut fuq is-siti tal-internet, u huwa ppreċiżat ukoll li, skont is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ma huwiex deċiżiv, fih innifsu, li l-amministratur u l-uniku azzjonist tal-kumpannija fornitriċi tal-liċenzja ta' know-how hija l-persuna li ħalqitu u li, barra minn hekk, din l-istess persuna teżerċita influwenza jew kontroll fuq l-iżvilupp u l-użu tal-imsemmi know-how u l-provvista ta' servizzi li kienet ibbażata fuqu, b'tali mod li l-persuna fiżika li hija l-amministratriċi u l-proprjetarju tal-kumpannija fornitriċi tal-liċenzja hija wkoll l-amministratriċi u/jew l-proprjetarja tal-kumpanniji subappaltaturi – għalhekk tar-rikorrenti – li jikkontribwixxu – billi jeżegwixxu l-kompiti li huma imposti fuqhom għal dan l-iskop – għall-provvista ta' servizzi bħala subappaltaturi, fuq talba tal-akkwirent tal-liċenzja?"

Fuq id-domandi preliminari

23 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1) (ċ), l-Artikolu 24(1) u l-Artikolu 43 tad-Direttiva 2006/112 għandhomx jiġu interpretati, fid-dawl ta' sensiela sħiħa ta' ċirkustanzi msemmija f'dawn id-domandi, fis-sens li ma hijiex il-kumpannija akkwirenti ta' liċenzja ta' know-how li tippermetti l-provvista ta' servizzi ta' divertiment b'mod elettroniku li effettivament tipprovdi dawn is-servizzi ta' divertiment, b'mod li hija ma tistax tiġi kkunsidrata bħala l-akkwirent tas-servizzi ta' appoġġ tekniku ta' know-how ipprovduti minn persuna taxxabbli f'Stat Membru ieħor, iżda li hija fir-realtà l-kumpannija fornitriċi tal-liċenzja ta' know-how, stabbilita wkoll f'dak l-Istat Membru l-ieħor, li hija l-fornitur reali ta' dawk is-servizzi ta' divertiment, b'mod li hija din tal-aħħar li hija l-akkwirent ta' dawn is-servizzi ta' appoġġ tekniku.

24 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li, permezz tal-imsemmija domandi, il-qorti tar-rinviju tfittex li tiddetermina, wara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), jekk hijiex Lalib jew jekk, minkejja li n-'know-how' li tippermetti l-provvista ta' dawn is-servizzi ta' divertiment kienet is-suġġett ta' kuntratt ta' liċenzja konkluż bejn WML u Lalib, hija WML li għandha titqies bħala l-fornitur reali tas-servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

25 Għandu jitfakkar li, meta fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), kienet saritilha domanda dwar ir-rilevanza ta' ċerti fatti sabiex jiġi evalwat jekk kuntratt ta' liċenzja, bħal dak konkluż bejn WML u Lalib, kienx ġej minn abbuż ta' dritt intiż sabiex jibbenefika mill-fatt li r-rata tal-VAT applikabbli għas-servizzi ta' divertiment ikkonċernati kienet inqas għolja f'Madeira milli fl-Ungerija, il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punt 34 ta' din is-sentenza, kienet indikat li kienet il-qorti tar-rinviju li kellha tivverifika l-fatti li kienu ġew sottomessi lilha u sabiex tivverifika jekk l-elementi li jikkostitwixxu prattika abbużiva kinux ġew issodisfatti, waqt illi l-Qorti tal-Ġustizzja, li kellha tiddeċiedi fuq ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari, setgħat madankollu tipprovdi preċiżazzjonijiet bil-għan li tiggwida lil din il-qorti fl-interpretazzjoni tagħha.

26 Fil-punt 35 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret b'mod partikolari li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, li japplika fil-qasam tal-VAT, iwassal sabiex jiġu pprojbiti l-iskemi purament artifiċjali, li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika, imwettqa bl-għan biss li jinkiseb vantaġġ fiskali.

27 Wara li rrilevat, fil-punt 43 tal-istess sentenza, li mill-proċess li hija kellha għad-dispożizzjoni tagħha jirriżulta li Lalib kienet kumpannija distinta minn WML, peress li la kienet fergħa, la sussidjarja u lanqas aġenzija tagħha, u li hija kienet ħallset il-VAT fil-Portugall, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat fil-punt segwenti tagħha li, f'dawn iċ-ċirkustanzi, sabiex tikkonstata li l-kuntratt ta' liċenzja kkonċernat kien jirriżulta minn prattika abbużiva intiża sabiex tibbenefika minn rata ta' VAT inqas għolja f'Madeira, kien hemm bżonn li jiġi stabbilit li dan il-kuntratt kien jikkostitwixxi arranġament purament artifiċjali intiż għall-ħabi tal-fatt li l-provvista ta' servizzi kkonċernata ma kinitx fil-fatt ipprovduta f'Madeira minn Lalib, iżda fil-fatt kienet ipprovduta fl-Ungerija minn WML.

28 Fil-punt 45 tas-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, (C-419/14, EU:C:2015:832), il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, sabiex jiġi ddeterminat jekk l-imsemmi kuntratt kienx jikkostitwixxi tali arranġament, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tanalizza l-fatti kollha quddiemha billi teżamina, b'mod partikolari, jekk l-istabbiliment tas-sede tal-attività ekonomika jew l-istabbiliment stabbli ta' Lalib f'Madeira kienx reali jew jekk din il-kumpannija, għall-finijiet tal-eżerċizzju tal-attività ekonomika kkonċernata, kellhiex struttura adattata f'termini ta' postijiet, ta' riżorsi umani u tekniċi, jew anki jekk l-imsemmija kumpannija kinitx teżerċita din l-attività ekonomika f'isimha stess u għan-nom tagħha, taħt ir-responsabbiltà tagħha u r-riskji tagħha.

29 Barra minn hekk, fil-punt 46 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li, għall-kuntrarju, il-fatt li d-direttur u l-uniku azzjonista ta' WML kien il-fondatur tan-know-how ta' WML, il-fatt li din l-istess persuna kienet teżerċita influwenza jew kontroll fuq l-iżvilupp u l-operat tal-imsemmi know-how u l-provvista ta' servizzi li kienu bbażati fuqu, kif ukoll il-fatt li l-ġestjoni tat-tranżazzjonijiet finanzjarji, tal-persunal u tal-metodi tekniċi neċessarji għall-provvista tal-imsemmija servizzi kien żgurat mis-subappaltaturi, u r-raġunijiet li setgħu wasslu lil WLM tqiegħed in-know-how ikkonċernat għad-dispożizzjoni ta' Lalib sabiex toperah hija stess, ma jidhrux li huma deċiżivi fihom infushom.

30 Barra minn hekk, fil-punt 54 tas-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dritt tal-Unjoni għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ ta' konstatazzjoni ta' prattika abbużiva li wasslet sabiex jiġi stabbilit il-post ta' provvista ta' servizzi fi Stat Membru għajr dak li kien ikun fin-nuqqas ta' din il-prattika

abbużiva, il-fatt li l-VAT tkun tħallset f'dan l-Istat Membru l-ieħor konformement mal-leġiżlazzjoni tiegħu ma jostakolax l-aġġustament ta' din it-taxxa f'dan l-Istat Membru tal-post fejn il-provvista ta' servizzi ġiet effettivament ipprovduta.

31 Fil-punt 59 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ddeċidiet li r-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2010, L 268, p. 1), għandu jiġi interpretat fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li teżamina l-eżiġibbiltà tat-taxxa fuq il-valur miżjud għal provvisti li diġà kienu suġġetti għal din it-taxxa fi Stati Membri oħra hija marbuta tindirizza talba għal informazzjoni lill-amministrazzjonijiet fiskali ta' dawn l-Istati Membri l-oħra meta tali talba tkun utli, u saħansitra indispensabbli, għad-determinazzjoni ta' jekk l-imsemmija VAT hijiex eżiġibbli fl-ewwel Stat Membru.

32 Filwaqt li rrilevat li l-awtorità fiskali Ungeriża u l-awtorità fiskali Portugiża, wara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), u minkejja l-informazzjoni pprovduta mit-tieni waħda minn dawn l-awtoritajiet fiskali lill-ewwel waħda b'risposta għal talba għal kooperazzjoni internazzjonali, trattament differenti tal-istess tranżazzjoni li jwassal għall-ġbir tal-VAT applikabbli għaliha kemm fl-Ungerija kif ukoll fil-Portugall, il-qorti tar-rinviju tindika li "interpretazzjoni supplimentari" hija neċessarja u li hija tqis li hija obbligata li tressaq talba għal deċiżjoni preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, prinċipalment minħabba l-klassifikazzjonijiet diverġenti tal-fatti effettwati mill-imsemmija awtoritajiet fiskali.

33 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat, minn naħa, li l-qorti tar-rinviju ma tesponix ir-raġunijiet li għalihom il-preċiżazzjonijiet mogħtija fis-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), huma insuffiċjenti sabiex jiġi ddeterminat liema minn WML jew Lalib għandha titqies bħala l-fornitur reali tas-servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Barra minn hekk, it-talba għal deċiżjoni preliminari ma tinkludi ebda analiżi tal-punti ta' fatt miġbura mill-awtorità fiskali Ungeriża quddiem l-awtorità fiskali Portugiża u lanqas tal-fatti kollha rrilevati fid-deċiżjoni tad-Direttorat tal-Appelli tas-6 ta' April 2020, li din il-qorti hija adita bihom, jew elementi oħra li din tal-aħħar għandha quddiemha.

34 Għalhekk, il-qorti tar-rinviju tillimita ruħha li tirrileva numru kbir ta' ċirkustanzi mingħajr ma tindika kif dawn iqajmu diffikultà ta' interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 li hija ssemmi fid-domandi tagħha, b'tali mod li jidher li din il-qorti fir-realtà qiegħda titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja mhux li tinterpreta din id-direttiva, iżda li tiddetermina hija stess, fid-dawl ta' dawn iċ-ċirkustanzi, jekk hijiex WML u mhux Lalib li għandha titqies li hija l-fornitur reali tas-servizzi ta' divertiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li minnu jirriżulta li l-kuntratt ta' liċenzja konkluż bejn dawn il-kumpanniji huwa purament arranġament artifiċjali.

35 Wara kollox, fil-punt 51 tas-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li meta hija tikkonstata li l-istess tranżazzjoni hija suġġetta għal trattament fiskali differenti fi Stat Membru ieħor, il-qrati ta' Stat Membru aditi b'tilwima li tqajjem kwistjonijiet li jinkludu interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu deċiżjoni min-naħa tagħhom għandhom il-fakultà, u saħansitra l-obbligu, skont jekk id-deċiżjonijiet tagħhom jistgħux jew le jkunu s-suġġett ta' rimedju ġudizzjarju taħt id-dritt intern, li jadixxu lill-Qorti tal-Ġustizzja b'talba għal deċiżjoni preliminari.

36 Madankollu, minn din is-sentenza ma jirriżultax li, meta l-qrati nazzjonali jikkonstataw li l-istess tranżazzjoni kienet suġġetta għal trattament fiskali differenti fi Stat Membru ieħor, huma għandhom il-fakultà jew l-obbligu li jadixxu lill-Qorti tal-Ġustizzja b'talba għal deċiżjoni preliminari mhux għall-finijiet ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, iżda ta' evalwazzjoni tal-fatti u ta' applikazzjoni ta' dan id-dritt fil-kawża prinċipali.

37 Fil-fatt, fil-kuntest tal-proċedura msemmija fl-Artikolu 267 TFUE, ibbażata fuq separazzjoni netta tal-funzjonijiet bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, hija biss il-qorti nazzjonali li għandha ġurisdizzjoni sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti tal-kawża prinċipali. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex ġurisdizzjoni sabiex tapplika r-regoli ta' dritt għal sitwazzjoni partikolari, peress li l-Artikolu 267 TFUE jawtorizza biss lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar l-interpretazzjoni tat-Trattati u tal-atti adottati mill-istituzzjonijiet tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2007, Omni Metal Service, C-259/05, EU:C:2007:363, punt 17, kif ukoll tas-6 ta' Ottubru 2021, W.Ż.(Awla ta' Stħarriġ Straordinarju u Affarijiet Pubbliċi tal-Qorti Suprema – Ħatra), C-487/19, EU:C:2021:798, punti 78 u 132).

38 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, fil-punti 8 u 11 tar-Rakkomandazzjonijiet lill-qrati nazzjonali, dwar l-introduzzjoni ta' talbiet għal deċiżjoni preliminari (ĠU 2019, C 380, p. 1), li t-talba għal deċiżjoni preliminari ma tistax tirrigwarda kwistjonijiet ta' fatt imqajma fil-kuntest tal-kawża prinċipali u li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tapplikax, hija stess id-dritt tal-Unjoni għal din it-tilwima.

39 Minn dan isegwi li, f'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex ġurisdizzjoni sabiex tirrispondi għad-domandi magħmula.

40 Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li dawn id-domandi huma bbażati fuq il-premessa li l-akkwirent tas-servizzi ta' appoġġ tekniku inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri Lalib, ma jistax jitqies li huwa l-akkwirent ta' dawn is-servizzi jekk ma hijiex din il-kumpannija, iżda WML li fir-realtà kienet tipprovdi s-servizzi ta' divertiment ikkonċernati, b'mod li l-kuntratt ta' liċenzja konkluż bejn WML u Lalib huwa arranġament artifiċjali li jirriżulta minn abbuż ta' dritt u li dan tal-aħħar kien ser ikollu effett neċessarjament fuq ir-relazzjoni kuntrattwali bejn DuoDecad u Lalib kif ukoll, għaldaqstant, fuq l-obbligi u d-drittijiet ta' dawn tal-aħħar li jirriżultaw mid-Direttiva 2006/112. Issa, kif l-Avukata Ġenerali rrilevat essenzjalment fil-punti 63 u 65 tal-konklużjonijiet tagħha, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk il-kuntratt li jorbot lil DuoDecad u Lalib jirriżultax huwa stess minn abbuż ta' dritt fil-qasam tal-VAT, li jista' jkun il-każ b'mod partikolari jekk jiġi kkonstatat li jeżisti arranġament purament artifiċjali, nieqes minn realtà ekonomika, li jimplika b'mod partikolari lil WML, Lalib u DuoDecad, elaborat biss sabiex jinkiseb vantaġġ fil-qasam tal-VAT.

41 Għandu jitfakkar, f'dan ir-rigward, li, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 36 tas-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), il-konstatazzjoni ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT teżiġi, minn naħa, li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112 u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, ikollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet u, min-naħa l-oħra, li min-numru ta' elementi oġġettivi jirriżulta li l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati jkun limitat sabiex jinkiseb dan il-vantaġġ fiskali.

Fuq l-ispejjeż

42 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Għaxar Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea ma għandhiex ġurisdizzjoni sabiex tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Settembru 2020.

Firem