

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

16 iunie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 2, 24 și 43 – Locul de prestare a serviciilor – Servicii de suport tehnic furnizate unei societăți stabilite într-un alt stat membru – Abuz de drept – Aprecierea faptelor – Necompetență”

În cauza C-596/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 28 septembrie 2020, primită de Curte la 12 noiembrie 2020, în procedura

DuoDecad Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Ilešić și D. Gratsias, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru DuoDecad Kft., de Z. Várszegi, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, M. Z. Fehér și G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, inițial de L. Inez Fernandes, R. Campos Laires și P. Barros da Costa, ulterior de R. Campos Laires și P. Barros da Costa, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Uher și A. Tokár, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 februarie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1), a articolului

24 alineatul (1) și a articolului 43 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între DuoDecad Kft., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „direcția pentru contestații”), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor servicii furnizate de DuoDecad în cursul anilor 2009 și 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, este supus la plata TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Articolul 24 din această directivă prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

(2) «Servicii de telecomunicații» înseamnă servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau de informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmițeri, emiteri sau recepții, inclusiv furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații.”

5 În versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 până la 31 decembrie 2009, directiva menționată prevedea la articolul 43:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

6 Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112 (JO 2008, L 44, p. 11) a înlocuit, cu efect de la 1 ianuarie 2010, articolele 43-59 din Directiva 2006/112. Aceasta din urmă, în versiunea care rezultă din Directiva 2008/8, prevede la articolul 44:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

7 În această versiune, Directiva 2006/112 prevede la articolul 45:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În

absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

8 În versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2009, această directivă prevedea la articolul 56:

„1. Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității [Europene] sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(k) serviciile prestate pe cale electronică, precum cele prevăzute în anexa II;

[...]”

9 În această versiune, Directiva 2006/112 menționa printre altele, în anexa II, intitulată „Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k)”, „furnizarea și găzduirea de site-uri de internet, mentenanța la distanță a programelor și echipamentelor”, precum și „furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date”.

10 În versiunea rezultată din Directiva 2008/8, Directiva 2006/112 prevede la articolul 59:

„Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă care este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(k) serviciile furnizate pe cale electronică, în special cele prevăzute în anexa II;

[...]”

Dreptul maghiar

11 În versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.))] prevedea la articolul 37:

„(1) În cazul prestării de servicii furnizate unei persoane impozabile, locul de prestare a serviciilor este locul unde beneficiarul serviciului și-a stabilit pentru a desfășura o activitate economică sau, în lipsa unui astfel de sediu comercial, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) În cazul prestării de servicii furnizate unei persoane neimpozabile, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul serviciului și-a stabilit pentru a desfășura o activitate economică sau, în lipsa unui astfel de sediu comercial, locul unde își are domiciliul sau reședința obișnuită.”

12 În această versiune, legea menționată prevedea la articolul 46:

„(1) Pentru serviciile prevăzute de prezentul articol, locul de prestare a serviciilor este locul

unde, în acest context, clientul neimpozabil î?i are sediul sau, în lipsa unui sediu, locul unde î?i are domiciliul sau re?edin?a obi?nuit?, cu condi?ia ca acesta s? se afle în afara teritoriului Comunit??ii.

(2) Serviciile care intr? sub inciden?a prezentului articol sunt urm?toarele:

[...]

k) servicii furnizate pe cale electronic?.

[...]"

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

13 DuoDecad este o societate înregistrat? în Ungaria a c?rei activitate principal? este programarea informatic?. Aceasta a furnizat servicii de suport tehnic societ??ii Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (denumit? în continuare „Lalib”), o societate cu sediul în Madeira (Portugalia), care furnizeaz? servicii de divertisment prin mijloace electronice, care este principalul s?u client. Ea a emis în aceast? calitate, pentru perioada cuprins? între lunile iulie ?i decembrie 2009, precum ?i pentru întregul an 2011, facturi în cuantum total de 8 086 829,40 euro.

14 În urma unui control efectuat la DuoDecad în leg?tur? cu al doilea semestru al anului 2009 ?i întregul an 2011, autoritatea fiscal? de prim grad a obligat?o pe aceasta, printr?o decizie din 10 februarie 2020, la plata unei obliga?ii fiscale restante în cuantum total de 458 438 000 de forint?i maghiari (HUF) (aproximativ 1 286 835 de euro), a unei amenzi fiscale în cuantum de 343 823 000 HUF (aproximativ 964 767 de euro) ?i a unui supliment de întârziere în cuantum de 129 263 000 HUF (aproximativ 362 841 de euro), considerând c? adev?ratul beneficiar al serviciilor furnizate de DuoDecad nu era Lalib, ci WebMindLicences Kft. (denumit? în continuare „WML”), o societate comercial? înregistrat? în Ungaria care de?ine un know?how ce permite furnizarea de servicii de divertisment pe cale electronic? ?i care a încheiat cu Lalib un contract de licen?? în vederea exploata?rii acestui know?how.

15 Întrucât, ca urmare a unei contesta?ii formulate de DuoDecad, aceast? decizie a fost confirmat? printr?o decizie a direc?iei pentru contesta?ii din 6 aprilie 2020, DuoDecad a formulat o ac?iune împotriva acesteia la F?városi Törvényszék (Curtea din Budapesta?Capital?, Ungaria), instan?a de trimitere.

16 În sus?inerea acestei ac?iuni, DuoDecad sus?ine c? serviciile de suport tehnic în discu?ie în litigiul principal trebuie considerate ca fiind furnizate societ??ii Lalib, în Portugalia, întrucât toate condi?iile stabilite de Curte în aceast? privin?? sunt îndeplinite. Ea consider? c? decizia direc?iei pentru contesta?ii este eronat?, întrucât decizia respectiv? nu identific? în mod corect con?inutul acestor servicii, asimilându?le în mod eronat pe acestea din urm? faptului de a asigura în mod direct func?ionarea tehnic? a site?urilor internet în cauz? ?i neluând astfel în considerare împrejurarea c? Lalib dispunea de mijloacele umane ?i materiale necesare prest?rii serviciilor pe care le furnizeaz?. Aceasta arat? c? a furnizat în mod direct servicii de asisten?? în favoarea Lalib, iar nu a WML, ?i a jucat un rol activ în misiuni care nu intrau sub inciden?a contractului de licen?? de know?how în cauz?. În acest scop, Lalib ar fi controlat ?i supravegheat DuoDecad ?i i?ar fi dat de asemenea instruc?iuni, în timp ce WML nu ar fi fost client? ?i, în consecin??, nu ar fi putut nici s? îi adreseze cereri, nici s? îi furnizeze în vreun mod instruc?iuni.

17 DuoDecad arat? de asemenea c?, potrivit r?spunsurilor date de autoritatea fiscal? portughez? ca r?spuns la cererea de cooperare interna?ional? a autorit??ilor maghiare efectuat? în cadrul unei proceduri privind WML, autorit??ile portugheze au ar?tat în mod clar c? Lalib era stabilit? în Portugalia, unde exercita o activitate economic? efectiv? pe propriul risc, ?i c? dispunea

de toate mijloacele tehnice și umane necesare exploatarea know-how-ului pe care îl dobândise. În plus, locul de prestare a serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal nu s-ar fi putut situa în Ungaria din cauza existenței unui obstacol obiectiv, și anume lipsa unor instituții financiare care să permită plata prin card bancar în site-uri cu conținut pentru adulți. DuoDecad adaugă că Lalib apăsarea butonului de lumea exterioară ca fiind furnizorul acestor servicii de divertisment, că aceasta încheia contractele în nume propriu, dispunea de o bază de date a clienților care plăteau contraprestația pentru serviciile menționate, dispunea de asemenea de veniturile generate de aceleași servicii, controla evoluția know-how-ului în cauză și decidea introducerea acestora. Pe de altă parte, sediul acesteia ar fi fost indicat ca fiind locul fizic al asistenței pentru clienți.

18 Direcția pentru contestații relatează că a desfășurat o anchetă la WML în cursul creia a rezultat că serviciile de divertisment în discuție în litigiul principal nu erau furnizate de Lalib, ci de WML, din Ungaria, contractul de licență încheiat între aceste două societăți fiind, în opinia sa, „fictiv”.

19 Instanța de trimitere constată că Curtea a interpretat, în special în Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), dispozițiile relevante ale Directivei 2006/112, dar consideră că o interpretare suplimentară este necesară în cauza principală, întrucât autoritatea fiscală portugheză și autoritatea fiscală maghiară au tratat, în pofida acestei hotărâri, aceeași operațiune în mod diferit din punct de vedere fiscal.

20 Potrivit acestei instanțe, având în vedere indicațiile furnizate în Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), se ridică problema dacă locul de prestare a serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal poate fi situat în Ungaria, în timp ce Lalib era în centrul unei rețele complexe de contracte și servicii indispensabile acestei prestații de servicii pe care o asigură cu ajutorul propriilor baze de date, cu software-ul său și prin intermediul unor terți sau prestatori aparținând grupului Lalib, precum și grupului căruia îi aparține DuoDecad, și, din acest motiv, asuma în mod necesar riscurile juridice și economice, chiar în condițiile în care subcontractanții care aparțineau grupului de societăți ai „proprietarului” know-how-ului în cauză contribuiau la punerea în aplicare din punct de vedere tehnic a acestuia și în care „proprietarul” respectiv avea o influență asupra exploatarea acestui know-how. S-ar ridica de asemenea problema modului în care trebuie apreciat dacă Lalib dispunea, în Portugalia, de spațiile, infrastructurile și personalul necesare.

21 Fcând trimitere la punctul 51 din Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), instanța de trimitere consideră că este obligată să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară, în special din cauza calificărilor fiscale divergente efectuate de autoritățile fiscale maghiară și portugheză. Aceasta solicită Curții să precizeze dacă este legală constatarea unei obligații fiscale atât de către autoritatea fiscală maghiară, cât și de către autoritatea fiscală portugheză, dacă operațiunea în discuție în litigiul principal poate fi impozitată în mod valabil de prima sau de cea de a doua dintre autorități și care este importanța care poate fi recunoscută diferitor criterii vizate.

22 În aceste condiții, Fvárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) și articolul 43 din Directiva 2006/112 a Consiliului trebuie interpretate în sensul că o societate care a achiziționat o licență de know-how și care este stabilită într-un stat membru al Uniunii (în litigiul principal, Portugalia) nu prestează serviciile disponibile pe un site internet către utilizatorii finali, astfel încât nu poate fi destinatarul serviciului de suport tehnic privind know-how-ul, prestat de persoana impozabilă stabilită în alt stat membru (în litigiul principal, Ungaria) în calitate de subcontractant, ci aceasta

din urm? presteaz? serviciul respectiv în favoarea societ??ii care a acordat licen?a de know?how ?i care este stabilit? în acest din urm? stat membru, în împrejur?rile în care societatea care a achizi?ionat licen?a:

- a) de?inea birouri închiriate în primul stat membru, infrastructur? informatic? ?i de birou, personal propriu ?i o experien?? vast? în domeniul comer?ului electronic ?i avea un proprietar cu rela?ii interna?ionale extinse ?i un administrator specializat în domeniul comer?ului electronic;
- b) ob?inuse know?how?ul care reflecta procesele de func?ionare a site?urilor internet ?i actualiz?rile sale, emitea avize în acest sens, propunea modific?ri privind procesele respective ?i le aproba;
- c) era beneficiarul serviciilor prestate de persoana impozabil? pe baza know?how?ului respectiv;
- d) licen?iatul primea continuu rapoarte privind activitatea subcontractan?ilor (în special în ceea ce prive?te cifra de afaceri a site?urilor internet ?i pl??ile din contul bancar);
- e) a înregistrat pe numele s?u domeniile de internet care permiteau accesul la site?uri prin intermediul internetului;
- f) figura pe site?urile internet în calitate de prestator al serviciului;
- g) efectua ea îns??i demersurile pentru men?inerea popularit??ii site?urilor internet;
- h) încheia ea îns??i, în numele s?u, contractele cu colaboratorii ?i cu subcontractan?ii necesare pentru prestarea serviciului (în special cu b?ncile care ofereau plata prin card bancar pe site?urile internet, cu creatorii care furnizeaz? con?inutul accesibil pe site?urile internet ?i cu «webmaster»[?ii] care furnizeaz? con?inutul);
- i) de?inea un sistem complet de încasare a veniturilor provenite din prestarea serviciului în cauz? c?tre utilizatorii finali, precum conturi bancare, un drept de dispozi?ie exclusiv ?i complet asupra acestora, o baz? de date a utilizatorilor finali care permitea emiterea de facturi c?tre ace?tia pentru prestarea serviciului ?i un program informatic de facturare propriu;
- j) indica pe site?urile internet sediul s?u din primul stat membru drept serviciu fizic de rela?ii cu clien?ii ?i
- k) este o societate independent? atât în raport cu societatea care a acordat licen?a, cât ?i cu subcontractan?ii maghiari responsabili cu realizarea anumitor procese tehnice descrise în know?how,

având în vedere de asemenea c?: (i) împrejur?rile men?ionate anterior au fost confirmate de autoritatea competent? din primul stat membru, în calitatea sa de organism în m?sur? s? analizeze aceste împrejur?ri obiective ?i verificabile de c?tre ter?i, (ii) faptul c? societatea din statul membru respectiv nu putea recurge la un prestator de servicii de plat? care s? garanteze primirea pl??ii prin card bancar pe site?ul internet, astfel încât societatea stabilit? în acel stat membru nu a prestat niciodat? serviciul disponibil pe site?urile internet nici înainte, nici dup? perioada examinat? constituia un obstacol obiectiv în calea prest?rii serviciului în cel?lalt stat membru prin intermediul site?urilor internet ?i iii) societatea care a achizi?ionat licen?a ?i întreprinderile sale afiliate au ob?inut un profit din exploatarea site?ului internet la nivel global mai mare decât diferen?a rezultat? din aplicarea cotei TVA în primul ?i în al doilea stat membru?

2) Articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) ?i articolul 43 din Directiva

[2006/112] trebuie interpretate în sensul c? o societate care a acordat o licen?? de know?how ?i care este stabilit? în alt stat membru presteaz? serviciile disponibile pe un site internet pentru utilizatorii finali, astfel încât este beneficiarul serviciului de suport tehnic privind know?how?ul prestat de persoana impozabil?, în calitate de subcontractant, iar aceasta din urm? nu presteaz? serviciul respectiv în favoarea societ??ii care a achizi?ionat licen?a ?i care este stabilit? în primul stat membru, în împrejur?rile în care societatea care a acordat licen?a:

- a) dispunea de resurse proprii constând doar într?un birou închiriat ?i într?un computer utilizat de administratorul acesteia;
- b) singurii s?i angaja?i erau un administrator ?i un consilier juridic care lucra cu frac?iune de norm? câteva ore pe s?pt?mân?;
- c) singurul contract încheiat era cel de dezvoltare a «know?how»?ului;
- d) a dispus ca numele domeniilor pe care le de?inea s? fie înregistrate de c?tre societatea care a achizi?ionat licen?a în nume propriu, în conformitate cu contractul încheiat cu aceasta din urm?;
- e) nu s?a prezentat niciodat? în calitate de prestator al serviciilor în cauz? în fa?a ter?ilor, în special a utilizatorilor finali, a b?ncilor care ofereau plata cu cardul bancar pe site?urile internet, a creatorilor de con?inut accesibil pe site?urile internet ?i a «webmaster»?[?ilor] care promoveaz? con?inutul;
- f) nu a emis niciodat? documente justificative referitoare la serviciile disponibile pe site?urile internet, cu excep?ia facturii corespunz?toare drepturilor de licen??, ?i
- g) nu dispunea de un sistem (precum conturi bancare ?i alte infrastructuri) care s? permit? încasarea veniturilor provenite din serviciul furnizat prin intermediul site?urilor internet, având în vedere de asemenea c?, în conformitate cu Hot?rârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), împrejur?rile c? administratorul ?i asociatul unic al societ??ii care a acordat licen?a era creatorul know?how?ului ?i c? tocmai respectiva persoan? exercita o influen?? sau un control asupra dezvolt?rii ?i a exploat?rii know?how?ului ?i asupra furniz?rii serviciilor care se bazau pe acesta nu sunt decisive în sine, astfel încât persoana fizic? ce are calitatea de administrator ?i de asociat unic al societ??ii care a acordat licen?a este de asemenea administratorul ?i/sau asociatul unic al societ??ilor comerciale subcontractante – ?i, prin urmare, reclamanta – care contribuie la prestarea serviciului în calitate de subcontractan?i în numele societ??ii care achizi?ioneaz? licen??, exercitând func?iile aferente men?ionate?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

23 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) ?i articolul 43 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate, în raport cu o întreag? serie de împrejur?ri men?ionate în aceste întreb?ri, în sensul c? nu societatea care a achizi?ionat o licen?? de know?how care permite furnizarea de servicii de divertisment pe cale electronic? este cea care furnizeaz? efectiv aceste servicii de divertisment, astfel încât nu ar putea fi considerat? destinatarul serviciilor de suport tehnic pentru acest know?how furnizate de o persoan? impozabil? stabilit? în alt stat membru, ci în realitate societatea care a acordat această licen?? de know?how, stabilit? de asemenea în acest stat membru, este veritabilul furnizor al serviciilor de divertisment men?ionate, astfel încât aceasta din urm? ar fi destinatarul serviciilor de suport tehnic în cauz?.

24 Din cererea de decizie preliminar? reiese c?, prin intermediul întreb?rilor men?ionate, instan?a de trimitere urm?re?te s? se stabileasc?, în urma Hot?rârii din 17 decembrie 2015,

WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), dacă Lalib trebuie considerat? a fi adevăratul prestator al serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal sau dacă, de?i know-how-ul care permite furnizarea acestor servicii de divertisment a făcut obiectul unui contract de licență încheiat între WML și Lalib, WML este cea care trebuie considerat? a fi adevăratul prestator al serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal.

25 Trebuie amintit că, întrebându-se în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), cu privire la pertinența anumitor fapte pentru a aprecia dacă un contract de licență precum cel încheiat între WML și Lalib constituia un abuz de drept prin care se urmărea să se beneficieze de faptul că cota de TVA aplicabil? serviciilor de divertisment în cauză era mai scăzută în Madeira decât în Ungaria, Curtea a arătat, la punctul 34 din această hotărâre, că revenea instanței de trimitere din cauza respectiv? sarcina de a aprecia faptele care i?au fost prezentate și de a verifica dacă erau întrunite în litigiul principal elementele constitutive ale unei practici abuzive, Curtea, pronunțându-se asupra trimerii preliminare, putând oferi totuși precizări destinate să orienteze instanța de trimitere în interpretarea pe care o va efectua să verifice această trimitere preliminară.

26 La punctul 35 din hotărârea menționat?, Curtea a amintit în special că principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA-ului, determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal.

27 După ce a arătat, la punctul 43 din aceeași hotărâre, că din dosarul aflat la dispoziția sa reieșea că Lalib era o societate distinctă de WML, nefiind nici o sucursală, nici o filială, nici o agenție a acesteia, și că a achitat TVA-ul în Portugalia, Curtea a enunțat la punctul următor că, în aceste împrejurări, pentru a constata că contractul de licență în cauză își avea originea într-o practică abuzivă prin care se urmărea să se beneficieze de o cotă de TVA mai scăzută în Madeira, trebuia stabilit dacă respectivul contract constituia un aranjament pur artificial care disimula faptul că prestarea de servicii în discuție nu era efectiv furnizată în Madeira de Lalib, ci era de fapt furnizată în Ungaria de WML.

28 La punctul 45 din Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Curtea a precizat că, pentru a stabili dacă respectivul contract constituia un astfel de aranjament, revine instanței de trimitere sarcina de a analiza ansamblul elementelor factuale care îi sunt prezentate, verificând în special dacă amplasarea sediului activității economice sau a sediului comercial fix al Lalib în Madeira nu era reală sau dacă această societate, în vederea exercitării activității economice în cauză, nu deținea o structură adecvată în ceea ce privește localurile și resursele umane și cele tehnice sau dacă societatea menționată nu exercita această activitate economică în numele și pe seama sa, pe propria răspundere și pe propriul risc.

29 În plus, la punctul 46 din această hotărâre, Curtea a arătat că, în schimb, împrejurarea că administratorul și acționarul unic al WML era creatorul know-how-ului WML, că acesta exercita o influență sau un control asupra dezvoltării și a exploatarii respectivului know-how și asupra furnizării serviciilor care se bazau pe acesta, că gestionarea operațiunilor financiare, a resurselor umane și a mijloacelor tehnice necesare furnizării serviciilor menționate era asigurat? de subcontractanți, precum și rațiunile care ar fi putut determina WML să transfere Lalib know-how-ul în cauză în loc să îl exploateze ea însăși nu sunt decisive în sine.

30 Pe de altă parte, la punctul 54 din Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Curtea a statuat că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în cazul constatării unei practici abuzive care a condus la stabilirea locului unei prestări de servicii în alt stat membru decât cel în care s-ar fi aflat în lipsa acestei practici abuzive, faptul că TVA-ul a fost achitat în acest alt stat membru în conformitate cu legislația sa nu împiedică efectuarea unei rectificări a acestei taxe în statul membru al locului în care respectiva prestare de servicii a fost

efectiv furnizat?.

31 La punctul 59 din această hotărâre, Curtea a statuat însă că Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1) trebuie interpretat în sensul că administrația fiscală a unui stat membru care examinează exigibilitatea TVA-ului pentru prestări care au fost supuse deja acestei taxe în alte state membre este obligată să adreseze o cerere de informații administrațiilor fiscale ale acestor alte state membre atunci când o asemenea cerere este utilă sau chiar indispensabilă pentru a stabili că TVA-ul este exigibil în primul stat membru.

32 Arătând că autoritatea fiscală maghiară și autoritatea fiscală portugheză au aplicat, în urma Hotărârii din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) și în pofida informațiilor furnizate de cea de a doua dintre aceste autorități fiscale celei dintâi ca răspuns la o cerere de cooperare internațională, un tratament diferit al celeiași operațiuni care conduce la perceperea TVA-ului aplicabil acesteia atât în Ungaria, cât și în Portugalia, instanța de trimitere arată că o „interpretare suplimentară” este necesară și că se consideră obligată să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară ca urmare, în special, a calificărilor divergente a situației de fapt, efectuate de autoritățile fiscale respective.

33 Cu toate acestea, trebuie să se constate, pe de o parte, că instanța de trimitere nu prezintă motivele pentru care precizările făcute în Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ar fi insuficiente pentru a stabili care dintre WML sau Lalib trebuie să fie considerat adevăratul prestator al serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal. În plus, cererea de decizie preliminară nu conține nicio analiză a elementelor de fapt colectate de autoritatea fiscală maghiară de la autoritatea fiscală portugheză, nici a tuturor elementelor de fapt menționate în decizia directiei pentru contestații din 6 aprilie 2020 cu care este sesizată această instanță sau a altor elemente care s-ar afla la dispoziția acesteia din urmă.

34 Astfel, instanța de trimitere se limitează să sublinieze un număr mare de împrejurări, fără a indica modul în care acestea ridică o dificultate de interpretare a dispozițiilor Directivei 2006/112 pe care le menționează în întrebările sale, astfel încât se pare că această instanță nu solicită în realitate Curții să interpreteze directiva menționată, ci să stabilească ea însăși, având în vedere aceste împrejurări, dacă WML, iar nu Lalib este cea care trebuie să fie considerat a fi adevăratul prestator al serviciilor de divertisment în discuție în litigiul principal, de unde ar rezulta că contractul de licență încheiat între aceste societăți constituia un aranjament pur artificial.

35 Pe de altă parte, este adevărat că la punctul 51 din Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), Curtea a statuat că, atunci când constat că aceeași operațiune face obiectul unui tratament fiscal diferit în alt stat membru, instanțele unui stat membru sesizate cu un litigiu care ridică probleme ce presupun o interpretare a dispozițiilor de drept al Uniunii care necesită o decizie din partea lor au posibilitatea sau chiar obligația de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară, după cum deciziile lor sunt sau nu susceptibile să facă obiectul unei căi de atac jurisdicționale potrivit dreptului intern.

36 Cu toate acestea, nu rezultă din această hotărâre că, atunci când instanțele naționale constat că aceeași operațiune a făcut obiectul unui tratament fiscal diferit în alt stat membru, ele au posibilitatea sau obligația de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară nu în scopul unei interpretări a dreptului Uniunii, ci al unei aprecieri a faptelor și al unei aplicări a acestui drept în cauza principală.

37 Astfel, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, instanța națională este singura competentă să

constate și să aprecieze faptele din litigiul principal. Curtea nu este competentă să aplice normele de drept la o situație determinată, întrucât articolul 267 TFUE abilitază Curtea numai să se pronunțe cu privire la interpretarea tratatelor și a actelor adoptate de instituțiile Uniunii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, punctul 17, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2021, *W.* (Camera de control extraordinar și cauze publice a Curții Supreme – Numire), C-487/19, EU:C:2021:798, punctele 78 și 132].

38 În această privință, se amintește, la punctele 8 și 11 din Recomandările în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (JO 2019, C 380, p. 1) că cererea de decizie preliminară nu poate privi aspecte de fapt invocate în cadrul litigiului principal și că Curtea nu aplică ea însăși dreptul Uniunii în acest litigiu.

39 Rezultă că, în speță, Curtea nu este competentă să răspundă la întrebările adresate.

40 De altfel, trebuie constatat că aceste întrebări se întemeiază pe premisa potrivit căreia beneficiarul serviciilor de suport tehnic în discuție în litigiul principal, și anume Lalib, nu ar putea fi considerat beneficiarul acestor servicii în cazul în care nu această societate, ci WML ar fi cea care ar furniza în realitate serviciile de divertisment în cauză, astfel încât contractul de licență încheiat între WML și Lalib ar fi un aranjament artificial care provine dintr-un abuz de drept, iar acesta din urmă s-ar repercuta în mod necesar asupra relației contractuale dintre DuoDecad și Lalib, precum și, în consecință, pe obligațiile și drepturile acestora din urmă care decurg din Directiva 2006/112. Or, astfel cum a arătat în esență doamna avocat general la punctele 63 și 65 din concluzii, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă contractul dintre DuoDecad și Lalib rezultă el însuși dintr-un abuz de drept în domeniul TVA-ului, situație care s-ar putea regăsi în special dacă s-ar constata că există un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, în care sunt implicate printre altele WML, Lalib și DuoDecad, elaborat cu unicul scop de a obține un avantaj în domeniul TVA-ului.

41 Este necesar să se amintească în această privință că, după cum s-a arătat la punctul 36 din Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu este competentă să răspundă la întrebările preliminare adresate de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria) prin decizia din 28 septembrie 2020.

Semnături

* Limba de procedur?: maghiara.