



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
MELCHIOR WATHELET  
prezentate la 16 septembrie 2015<sup>1</sup>

**Cauza C-419/14**

**WebMindLicenses Kft.**

**împotriva**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság**  
[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunalul Administrativ și de Muncă

din Budapesta (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Ungaria)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Prestare de servicii — Realitatea economică a unui contract de licență referitor la un know-how — Compatibilitatea anchetelor secrete cu drepturile fundamentale — Obligația de cooperare a administrațiilor fiscale din statele membre”

## I – Introducere

1. Deși prezenta cerere de decizie preliminară se înscrie în lista cauzelor care invită să se răspundă la întrebări privind interpretarea noțiunii de abuz de drept în materie fiscală [în această cauză taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare TVA], ea ridică de asemenea și probleme interesante privind punctele de contact dintre competența fiscală a statelor membre și Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”) și în special dreptul la respectarea vieții private și de familie consacrat de articolul 7 din cartă și dreptul la protecția datelor cu caracter personal consacrat de articolul 8 din aceasta.

## II – Cadrul juridic

### A – Dreptul Uniunii

2. Articolul 24 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>2</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”), 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.”

<sup>1</sup> — Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3. În versiunea în vigoare între 24 iulie 2009 și la 31 decembrie 2009, directiva menționată prevedea la articolul 43 că „[l]ocul 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”.

4. În versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012, articolul 45 din directiva menționată prevedea că „[l]ocul 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”.

5. În versiunea în vigoare între 24 iulie 2009 și 31 decembrie 2009, directiva menționată prevedea, la articolul 56, următoarele:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității 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;

[...]”

6. Articolul 59 din directiva menționată, în versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012, are următorul cuprins:

„Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă care este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara [Uniunii] 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.

[...]”

7. În cele două versiuni ale Directivei TVA, această anexă II cuprindea următoarele servicii:

„1. furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;

2. furnizarea de software și actualizarea acestuia;

3. furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;

4. furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;

5. furnizarea de servicii de învățământ la distanță.”

8. Articolul 273 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

9. Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare)<sup>3</sup> (denumit în continuare „Regulamentul nr. 904/2010”) prevede, la articolul 7, următoarele:

„(1) La cererea unei autorități solicitante, autoritatea solicitată comunică informațiile menționate la articolul 1, inclusiv orice informații cu privire la unul sau mai multe cazuri specifice.

(2) În scopul comunicării informațiilor menționate la alineatul (1), autoritatea solicitată asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru obținerea acestor informații.

[...]”

#### B – *Dreptul maghiar*

10. Articolul 37 din Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) prevede:

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

11. Articolul 46 din legea menționată prevede:

„(1) Pentru serviciile prevăzute de prezentul articol, locul de prestare a serviciilor este locul unde, în acest context, clientul neimpozabil își are sediul sau, în lipsa unui sediu, locul unde își are domiciliul sau reședința obișnuită, cu condiția ca acesta să se afle în afara teritoriului Comunității.

(2) Serviciile care intră sub incidența prezentului articol sunt următoarele:

[...]

i) servicii de telecomunicații;

j) servicii de radiodifuziune și mass-media audiovizuale;

3 – JO L 268, p. 1.

k) servicii furnizate pe cale electronică.

[...]

(5) În scopul aplicării prezentului articol, «servicii furnizate pe cale electronică» înseamnă în special:

- a) punerea la dispoziție a unui spațiu de stocare electronică, găzduirea și exploatarea de site-uri Internet, precum și mentenanța la distanță a echipamentelor și a programelor informatice,
- b) punerea la dispoziție de software și actualizarea acestuia,
- c) punerea la dispoziție de imagini, texte și informații, precum și acordarea accesului la baze de date,
- d) punerea la dispoziție de muzică, filme și jocuri – inclusiv de jocuri de noroc –, precum și transmiterea sau difuzarea de servicii media în scopuri politice, culturale, artistice, sportive, științifice sau de divertisment și de evenimente care au astfel de scopuri,
- e) furnizarea de servicii de învățământ la distanță,

cu condiția ca furnizarea și utilizarea serviciului să aibă loc prin intermediul unei rețele informatice globale. Faptul că prestatorul sau beneficiarul serviciului intră și rămâne în legătură prin intermediul rețelei – inclusiv prezentarea și acceptarea ofertei – nu este însă încă, în sine, un serviciu furnizat pe cale electronică.”

12. Potrivit articolului 51 din Legea nr. CXXII din 2010 privind administrația fiscală și vamală (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

„(1) Direcția principală pentru cauze penale a [administrației fiscale și vamale] și serviciile intermediare ale direcției principale pentru cauze penale (denumite în continuare «servicii autorizate») pot colecta, fără cunoștința persoanei în cauză – în cadrul definit de prezenta lege –, informații în scopul prevenirii, al împiedicării, al detectării sau al întreruperii săvârșirii unei fapte penale care ține de competența de cercetare a [administrației fiscale și vamale] în temeiul Legii privind procedura penală, al stabilirii identității autorului, al arestării acestuia, al localizării locului său de ședere și al obținerii de probe, inclusiv în vederea protejării persoanelor care participă la procedura penală și a persoanelor care fac parte din administrația responsabilă cu desfășurarea procedurii, precum și a persoanelor care cooperează cu justiția.

(2) Măsurile luate în temeiul alineatului (1) de mai sus, precum și datele persoanelor fizice, ale persoanelor juridice și ale organizațiilor lipsite de personalitate juridică care sunt vizate de aceste măsuri nu pot fi divulgate.

(3) Serviciile autorizate, precum și, în ceea ce privește datele obținute și măsura de colectare de informații în sine, procurorul și judecătorul pot lua cunoștință de conținutul datelor clasificate – fără o autorizație specială – în timpul colectării acestor informații.”

13. Articolul 97 alineatele 4 și 6 din Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) precizează:

„(4) În cadrul controlului, administrația fiscală are obligația de a stabili și de a proba faptele, cu excepția cazurilor în care, în temeiul legii, contribuabilului îi revine sarcina probei.

[...]

(6) Atunci când stabilește faptele, administrația fiscală are obligația de a examina și faptele care sunt în favoarea contribuabilului. Un fapt sau o circumstanță neprobată nu poate – cu excepția procedurii de evaluare – să fie apreciată în defavoarea contribuabilului.”

### III – Litigiul principal și întrebările preliminare

14. Domnul Gattyán este creatorul unui know-how<sup>4</sup> pe care l-a transferat, la 28 ianuarie 2008, fundației din Liechtenstein Prime Web Tech Stiftung, creată pentru rațiuni succesoriale. Acesta este și acționarul-administrator al reclamantei din litigiul principal, WebMindLicenses Kft. (denumită în continuare „WebMindLicenses”), societate comercială înmatriculată în Ungaria la 23 iulie 2009 și care face parte din grupul Docler.

15. La 28 februarie 2008, dreptul de exploatare a know-how-ului în discuție în litigiul principal a fost transferat prin licență de exploatare societății portugheze Lalib-Gaesto e Investiments Lda (denumită în continuare „Lalib”), care aparține unui resortisant francez ce dispune de o mare experiență în domeniul creării și al exploatării la scară internațională a prestărilor de servicii online.

16. La 1 octombrie 2008, societatea portugheză Hypodest Patent Development Company, care aparține de asemenea domnului Gattyán, a achiziționat acest know-how.

17. La 1 septembrie 2009, Hypodest Patent Development Company a cedat în mod gratuit acest know-how societății WebMindLicenses, care tocmai fusese creată.

18. În aceeași zi, WebMindLicenses a semnat un contract de licență de utilizare a aceluiași know-how cu Lalib, pe baza căruia aceasta din urmă a putut continua să îl exploateze.

19. Potrivit clauzelor contractului de licență, WebMindLicenses era însărcinată cu actualizarea continuă și cu dezvoltarea acestui know-how pe baza unui contract de dezvoltare semnat cu una dintre societățile care fac parte din grupul Docler.

20. Lalib exploata know-how-ul în cauză pe diverse site-uri accesibile pe internet (cel mai important fiind livejasmin.com), care propun servicii de divertisment pentru adulți la care participă „actori” aflați în întreaga lume. În scopul aplicării TVA-ului, prestația „actorilor” constă în dialogarea cu clienții sau cu „membrii” și în prezentarea de spectacole filmate în direct. Pentru a avea acces la aceste servicii, „membrii”, pe baza unui card de credit sau a altor mijloace de plată electronice, achiziționează de la Lalib, prin intermediul paginii de internet a livejasmin.com, pachete de credite pe care le pot folosi pentru a dialoga cu „actorii” sau pentru a vedea spectacolele pe care aceștia le oferă.

21. „Actorii” au încheiat un contract cu societatea Leandra Entreprises Ltd din Seychelles, care aparține grupului Lalib și care a fost creată din cauza cerințelor de certificare specifice sectorului de activitate. Aceștia sunt remunerați în funcție de valoarea creditelor utilizate pentru prestațiile lor.

22. În anul 2012, Lalib a vândut la prețul pieței către o societate luxemburgheză care aparține grupului Docler contractele sale aferente exploatării know-how-ului, bazelor sale de date, listelor sale de clienți, precum și know-how-ului său în materie de administrare.

23. Potrivit WebMindLicenses, motivul pentru care Lalib a fost integrată în exploatarea know-how-ului în cauză în anul 2008 este că această exploatare în cadrul grupului Docler și expansiunea comercială a serviciului online s-au confruntat cu faptul că principalele bănci maghiare care acceptau tratamentul încasării plăților cu card bancar nu propuneau, la acea dată, prestatorilor de servicii pentru adulți un

4 — Know-how-ul constă într-un sistem de comunicare interactivă prin intermediul internetului, care cuprinde un sistem complex de plată și de facturare și permite difuzarea în timp real de divertismente pentru adulți.

serviciu de afiliere la sistemul cardului bancar. În ceea ce privește celelalte bănci, care erau pregătite să încheie contracte cu prestatorii din respectiva categorie, acestea nu dispuneau de capacitatea tehnică necesară pentru a administra tratamentul încasării plăților cu carduri bancare prin intermediul acestor pagini de internet. În plus, în cadrul grupului Docler, nu exista nici rețeaua de relații, nici calificările necesare pentru exploatarea paginilor de internet la nivel internațional.

24. În urma efectuării unui control fiscal privind o parte a anului 2009 și anii 2010 și 2011, administrația fiscală de prim grad (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) a procedat, prin decizia din 8 octombrie 2013, la diverse rectificări și a impus WebMindLicenses plata unei diferențe de impozit de 10 587 371 000 de forinți maghiari (HUF)<sup>5</sup>, dintre care 10 293 457 000 HUF<sup>6</sup> cu titlu de TVA, pentru motivul că, conform probelor pe care le adunase, prin contractul de licență dintre WebMindLicenses și Lalib nu se transferase efectiv dreptul de exploatare a know-how-ului către Lalib, acest know-how fiind exploatat, în realitate, de WebMindLicenses, domnul Gattyán luând toate deciziile necesare în vederea creșterii cifrei de afaceri generate de site-ul internet livejasmin.com, astfel încât trebuia să se considere că exploatarea avea loc, în realitate, în Ungaria. Aceasta i-a aplicat și o amendă în cuantum de 7 940 528 000 HUF<sup>7</sup>, precum și penalități de întârziere în cuantum de 2 985 262 000 HUF<sup>8</sup>.

25. Această decizie a fost modificată în parte de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili), care a considerat însă și că know-how-ul nu fusese exploatat în mod efectiv de către și pentru Lalib și că, în consecință, încheind contractul de licență, WebMindLicenses săvârșise un abuz de drept prin care a urmărit eludarea legislației fiscale maghiare pentru a beneficia de un impozit mai puțin ridicat în Portugalia<sup>9</sup>. În susținerea acestei concluzii, s-a arătat în special că WebMindLicenses nu avusese niciodată intenția să însărcineze Lalib cu punerea în valoare a beneficiilor provenite din exploatarea know-how-ului, că existau legături personale strânse între titularul acestui know-how și subcontractanții care exploatau efectiv pagina de internet, că Lalib avea un mod de administrare irațional și o activitate în mod deliberat deficitară și nu dispunea de o capacitate de exploatare autonomă.

26. Pentru a ajunge la aceste decizii, autoritățile fiscale maghiare s-au întemeiat pe mijloace de probă obținute în secret de alte autorități maghiare.

27. În special, în paralel cu procedura fiscală, o procedură penală fusese efectuată de organul de cercetare penală al administrației naționale fiscale și vamale. În cadrul acestei proceduri, organul de cercetare procedase, cu autorizarea judecătorului de instrucție, la ascultarea conversațiilor telefonice ale mai multor persoane, inclusiv cele ale domnului Gattyán, ale consilierului juridic al WebMindLicenses, ale contabilului acestuia și ale proprietarului Lalib, precum și la ridicarea și la copierea corespondenței electronice a WebMindLicenses și aceasta în lipsa autorizației judiciare, astfel cum au indicat, cu ocazia ședinței, administrația fiscală de prim grad și guvernul maghiar.

28. La ședință, WebMindLicenses a arătat că, în august 2013, respectiv înaintea adoptării deciziei din 8 octombrie 2013, administrația fiscală de prim grad îi întocmise un proces-verbal la care a anexat, ca înscrisuri care fac parte din dosarul procedurii administrative, probele obținute în cadrul procedurii penale și că avusese posibilitatea de a fi ascultată cu privire la aceste elemente de autoritatea administrativă respectivă.

5 — Aproximativ 33,8 milioane de euro.

6 — Aproximativ 32,9 milioane de euro.

7 — Aproximativ 25,4 milioane de euro.

8 — Aproximativ 9,5 milioane de euro.

9 — În perioada în litigiu, cota de TVA era de 15 % în Portugalia. Aceasta era de 25 % în Ungaria, însă, începând cu 1 iulie 2009, a fost redusă la 20 %.

29. Anexele amintite cuprindeau ansamblul mesajelor electronice ridicate (în total 71), precum și stenogramele a 27 de conversații telefonice din cele 89 pe care le selectase inițial.

30. Întrucât procedura penală nu a ajuns în etapa începerii urmăririi penale, WebMindLicenses nu poate încă să ia cunoștință de întregul dosar penal.

31. WebMindLicenses a introdus o acțiune împotriva deciziei Administrației Naționale Fiscale și Vamale – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili pentru a contesta atât existența unui abuz, cât și utilizarea unor probe obținute în secret în cadrul procedurii penale la care aceasta nu a avut acces.

32. Tribunalul Administrativ și de Muncă din Budapesta ridică problema circumstanțelor care trebuie apreciate, în raport cu Directiva TVA, pentru a identifica prestatorul de servicii și pentru a stabili locul unde are loc prestația într-o situație precum cea în discuție în cauza principală, în care un serviciu de un anumit tip este oferit în timp real pe internet, este propus și accesibil din orice colț al lumii și a cărui furnizare este supusă în perioada examinată unor constrângeri tehnice și juridice speciale.

33. Având în vedere Hotărârile Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), precum și Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), instanța de trimitere ridică de asemenea problema analizei, din perspectiva abuzului de drept, pe care trebuie să o efectueze cu privire la un montaj contractual precum cel în discuție în litigiul principal atât din punctul de vedere al Directivei TVA, cât și al libertății de stabilire și al liberei prestări a serviciilor.

34. În plus, aceasta solicită să se stabilească dacă rezultă din obiectivele Directivei TVA, precum și din principiul efectivității că administrația fiscală trebuie să poată dispune de mijloacele procedurale necesare pentru colectarea eficientă a impozitului, inclusiv metode de culegere a datelor cunoscute doar de autoritățile care recurg la acestea, și poate lua cunoștință de probe obținute în cadrul unei proceduri penale și să le utilizeze pentru a constitui temeiul unei decizii administrative. În acest cadru, referindu-se la Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), aceasta solicită să se stabilească în special care sunt limitele impuse de dispozițiile cartei autonomiei instituționale și procedurale a statelor membre.

35. În sfârșit, potrivit instanței de trimitere, cauza principală ridică și problema modului în care administrația fiscală dintr-un stat membru trebuie să procedeze, în cadrul cooperării administrative transfrontaliere, în cazul în care TVA-ul a fost plătit deja în alt stat membru.

36. În aceste împrejurări, Tribunalul Administrativ și de Muncă din Budapesta a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) În cadrul aplicării articolului 2 alineatul (1) litera (c), al articolului 24 alineatul (1) și al articolului 43 din Directiva TVA, pentru a identifica, în scopuri de TVA, persoana care furnizează serviciul atunci când se examinează dacă o operațiune are caracter fictiv, este lipsită de conținut economic sau comercial real și este destinată exclusiv pentru obținerea unui avantaj fiscal, este relevant pentru interpretare faptul că, în împrejurările litigiului principal, administratorul și asociatul unic al societății comerciale care acordă licența este persoana fizică ce a creat know-how-ul transferat prin contractul de licență?
- 2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, atunci când se aplică articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) și articolul 43 din Directiva TVA și când se evaluează dacă a existat o practică abuzivă, este relevant faptul că această persoană fizică are sau poate avea o influență informală asupra modului în care societatea comercială care a achiziționat licența exploatează licența, precum și asupra deciziilor comerciale ale acesteia? În scopul acestei interpretări, poate fi relevantă împrejurarea că persoana care a creat know-how-ului participă

sau poate participa direct sau indirect, consiliind profesional sau oferind consiliere cu privire la dezvoltarea și la exploatarea know-how-ului, la adoptarea unor decizii economice referitoare la furnizarea serviciului bazat pe respectivul know-how?

- 3) În împrejurările litigiului principal și ținând seama de considerațiile expuse la cea de a doua întrebare, pentru a identifica, în scopuri de TVA, persoana care furnizează serviciul, este relevant, pe lângă analiza operațiunii contractuale subiacente, faptul că persoana care a creat know-how-ului, ca persoană fizică, exercită o influență, sau chiar o influență determinantă, sau controlează modul în care se furnizează serviciul bazat pe respectivul know-how?
- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare, atunci când se stabilește măsura acelei influențe și a aceluși control, ce împrejurări se pot lua în considerare sau, mai exact, în temeiul căror criterii se poate stabili că [creatorul know-how-ului] exercită o influență determinantă asupra furnizării serviciului și că conținutul economic real al operațiunii subiacente era în favoarea întreprinderii care acordă licența?
- 5) În împrejurările litigiului principal, în examinarea aspectului dacă a fost obținut un avantaj fiscal, este relevant atunci când se analizează relațiile dintre operatorii economici și persoanele implicate în operațiune că persoanele impozabile care au participat la operațiunea contractuală în litigiu, căreia i se reproșează că are ca scop evaziunea fiscală, sunt persoane juridice, atunci când autoritatea fiscală a unui stat membru atribuie unei persoane fizice adoptarea deciziilor strategice și operaționale cu privire la exploatarea [a know-how-ului]? În cazul unui răspuns afirmativ, are importanță să se știe în ce stat membru persoana fizică respectivă a adoptat aceste decizii? În împrejurări precum cele în discuție în prezenta cauză, dacă se poate stabili că poziția contractuală a părților nu este decisivă, este relevant în vederea interpretării faptul că gestionarea instrumentelor tehnice, a resurselor umane și a operațiunilor financiare necesare pentru furnizarea serviciului bazat pe internet în cauză în speță este realizată de subcontractanți?
- 6) În cazul în care se poate constata că clauzele contractului de licență nu reflectă un conținut economic real, recalificarea clauzelor contractuale și restabilirea situației care ar fi existat în cazul în care nu ar fi avut loc operațiunea care constituie o practică abuzivă implică posibilitatea ca autoritatea fiscală a statului membru să stabilească în mod diferit statul membru de furnizare și, prin urmare, locul de exigibilitate a taxei, chiar dacă societatea care a achiziționat licența a plătit taxa exigibilă în statul membru în care are sediul și în conformitate cu cerințele legale prevăzute în acest stat membru?
- 7) Articolele 49 TFUE și 56 TFUE trebuie interpretate în sensul că este contrar acestora și poate reprezenta un abuz de libertate de stabilire și de liberă prestare a serviciilor un cadru contractual precum cel în discuție în litigiul principal, potrivit căruia o societate care este persoană impozabilă într-un stat membru transferă printr-un contract de licență unei alte societăți, persoană impozabilă într-un alt stat membru, know-how-ul pentru furnizarea unor servicii prin care se oferă conținut pentru adulți, printr-o tehnologie de comunicare interactivă bazată pe internet, precum și dreptul de a-l utiliza, în împrejurări caracterizate prin faptul că cota de TVA în statul membru de reședință al societății care a achiziționat licența este mai avantajoasă în ceea ce privește serviciul transferat?
- 8) În împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, ce importanță trebuie acordată avantajului fiscal care se poate presupune că ar fi realizat și considerațiilor comerciale avute în vedere de societatea care acordă licența? În acest context și mai exact, este relevant în scopul interpretării faptul că asociatul unic și administratorul societății comerciale care acordă licența este persoana fizică ce a creat inițial know-how-ul?



- 9) În analiza comportamentului abuziv pot fi luate în considerare și, în caz afirmativ, ce importanță au împrejurări similare celor din litigiul principal precum datele tehnice și de infrastructură referitoare la crearea și la executarea serviciului care face obiectul operațiunii în cauză și pregătirea și resursele umane de care dispune societatea care acordă licența de a furniza serviciul în cauză?
- 10) În situația analizată în prezenta cauză, articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) și articolele 43 și 273 din Directiva TVA în coroborare cu articolul 4 alineatul (3) TUE și cu articolul 325 TFUE trebuie interpretate în sensul că, pentru îndeplinirea corectă a obligației statelor membre ale Uniunii de a percepe eficient și prompt valoarea totală a TVA-ului și pentru a evita eventuala pierdere pe care o implică fraudă și evaziunea fiscală transfrontalieră, în cazul unei operațiuni de furnizare a unor servicii și pentru a identifica persoana care furnizează serviciul, autoritatea fiscală a statului membru, în etapa probatorie a procedurii administrative de natură fiscală, în scopul de a clarifica situația de fapt, este împuternicită să admită date, informații și dovezi și, prin urmare, înregistrări ale unor interceptări obținute fără cunoștința persoanei impozabile de organele de cercetare ale autorității fiscale în contextul unei proceduri penale și să le utilizeze ca bază pentru evaluarea consecințelor fiscale și că, la rândul său, instanța de contencios administrativ sesizată cu acțiunea împotriva deciziei administrative a autorității fiscale din statul membru este împuternicită să efectueze o evaluare a respectivelor elemente, în contextul examinării legalității acelor dovezi?
- 11) În situația analizată în prezenta cauză, articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 24 alineatul (1) și articolele 43 și 273 din Directiva TVA în coroborare cu articolul 4 alineatul (3) TUE și cu articolul 325 TFUE trebuie interpretate în sensul că, pentru îndeplinirea corectă a obligației statelor membre ale Uniunii de a percepe eficient și prompt valoarea totală a TVA-ului și pentru îndeplinirea obligației statelor membre de a asigura respectarea obligațiilor impuse persoanelor impozabile, marja recunoscută în ceea ce privește mijloacele de care dispune autoritatea fiscală a statului membru include posibilitatea ca respectivul stat membru să folosească dovezi obținute inițial în vederea unei proceduri penale pentru a preveni comportamente apte să conducă la evaziune fiscală, chiar în cazul în care legislația națională în sine nu permite obținerea de informații fără cunoștința persoanei în cauză, în contextul unei proceduri administrative pentru a preveni comportamente apte să conducă la evaziune fiscală, sau o condiționează, în cadrul procedurii penale, unor garanții care nu sunt prevăzute în procedura administrativă de natură fiscală, recunoscând în același timp posibilitatea autorității administrative de a acționa în conformitate cu principiul libertății mijloacelor de probă?
- 12) Articolul 8 alineatul (2) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumită în continuare «CEDO»), coroborat cu articolul 52 alineatul (2) din cartă împiedică recunoașterea în favoarea autorității fiscale a statului membru a competenței la care se referă a zecea și a unsprezecea întrebare sau, în împrejurările prezentei cauze, se poate considera justificată, în vederea combaterii evaziunii fiscale, utilizarea în cadrul unei proceduri administrative de natură fiscală a rezultatelor culegerii secrete de informații, în scopul perceperii efective a impozitelor și al «bunăstării economice a țării»?
- 13) În măsura în care din răspunsul la a zecea-a douăsprezecea întrebare rezultă că autoritatea fiscală a statului membru poate utiliza astfel de probe în cadrul procedurii administrative, autoritatea fiscală a statului membru trebuie, în scopul de a se asigura caracterul efectiv al dreptului la o bună administrare și a dreptului la apărare, potrivit articolelor 7, 8, 41 și 48 din cartă în coroborare cu articolul 51 alineatul (1) din cartă, să asculte persoana impozabilă în cursul procedurii administrative pentru a-i garanta acesteia accesul la concluziile care se desprind din informațiile obținute fără cunoștința sa și pentru a respecta scopul cu care datele conținute în

respectivă dovezi au fost obținute sau, în acest din urmă context, faptul că informațiile obținute fără cunoștința persoanei în cauză sunt destinate exclusiv unei investigații de natură penală împiedică de la bun început utilizarea unor astfel de dovezi?

- 14) În cazul în care respectivele dovezi se obțin și se folosesc cu încălcarea articolelor 7, 8, 41 și 48 din cartă coroborate cu articolul 47 din cartă, este conformă cu dreptul la o cale de atac efectivă legislația națională potrivit căreia o cale jurisdicțională de atac împotriva legalității procedurale a deciziilor emise în materie fiscală poate să fie admisă și să conducă la anularea deciziei numai dacă, în funcție de împrejurările cauzei, există posibilitatea efectivă ca decizia atacată să fi fost diferită dacă nu ar fi survenit eroarea procedurală și dacă, în plus, respectivul viciu ar fi afectat poziția juridică de fond a reclamantului sau erorile procedurale săvârșite în acest fel ar trebui să fie luate în considerare într-un context mai larg indiferent de influența pe care o are asupra rezultatului procedurii viciul de procedură care încalcă prevederile cartei?
- 15) Caracterul efectiv al articolului 47 din cartă impune ca, într-o situație procedurală precum cea în cauză, instanța de contencios administrativ sesizată cu acțiunea împotriva deciziei administrative a autorității fiscale din statul membru poate verifica legalitatea obținerii mijloacelor de probă strânse în scopul urmăririi penale fără cunoștința persoanei în cauză, în cadrul unei proceduri penale, în special în cazul în care persoana impozabilă împotriva căreia a fost inițiată procedura penală paralelă nu are cunoștință de respectiva documentație și nu a fost în măsură să conteste legalitatea acesteia în fața unei instanțe?
- 16) Având în vedere, de asemenea, a șasea întrebare, Regulamentul nr. 904/2010, în special în lumina considerentului (7) al acestuia, potrivit căruia, în vederea colectării taxei datorate, statele membre ar trebui să coopereze pentru a contribui la garantarea faptului că TVA-ul este stabilit corect și, prin urmare, statele membre trebuie nu numai să controleze aplicarea corectă a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci ar trebui, în egală măsură, să furnizeze asistență altor state membre pentru garantarea aplicării corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activități desfășurate pe teritoriul propriu, trebuie interpretat în sensul că, într-o situație de fapt precum cea din prezenta cauză, autoritatea fiscală a statului membru care descoperă datoria fiscală trebuie să depună o cerere la autoritatea fiscală a statului membru în care persoana impozabilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale și și-a îndeplinit obligația de plată a impozitului?
- 17) În cazul unui răspuns afirmativ la a șaisprezecea întrebare și dacă deciziile adoptate de autoritatea fiscală a statului membru sunt atacate în fața unei instanțe care constată nelegalitatea procedurală a acestora pentru motivul neobținerii de informații și a lipsei unei cereri adresate autorităților competente ale unui alt stat membru, ce măsură trebuie să adopte instanța sesizată cu acțiunea împotriva deciziilor administrative luate de autoritatea fiscală a statului membru, luând în considerare deopotrivă considerațiile expuse la a paisprezecea întrebare?"

#### IV – Procedura în fața Curții

37. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost depusă la grefa Curții la 8 septembrie 2014. WebMindLicenses, guvernele maghiar și portughez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

38. O ședință a avut loc la 13 iulie 2015, în cadrul căreia WebMindLicenses, Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili, guvernele maghiar și portughez, precum și Comisia au prezentat observații orale.

39. Prin scrisoarea din 17 august 2015, primită la Curte în aceeași zi, WebMindLicenses a solicitat Curții să dispună redeschiderea procedurii orale.

40. În susținerea acestei cereri, WebMindLicenses face referire la două împrejurări invocate de Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili cu ocazia ședinței pentru a susține existența unui abuz de drept din partea sa. În primul rând, societatea portugheză Hypodest Patent Development Company ar fi transferat know-how-ul în discuție în litigiul principal WebMindLicenses la valoarea contabilă de 104 000 000 de euro, în condițiile în care ea însăși l-ar fi achiziționat la valoarea de piață de 12 000 000 de euro. În al doilea rând, Lalib ar fi suferit o pierdere în cadrul cooperării sale cu WebMindLicenses.

41. În ceea ce privește prima împrejurare, WebMindLicenses susține că aceasta nu a fost analizată niciodată nici în procedura principală, nici în prezenta procedură în fața Curții. În ceea ce privește a doua împrejurare, WebMindLicenses afirmă că aceasta „nu a fost prezentată niciodată ca o împrejurare de natură să susțină pe fond caracterul artificial al operațiunii” încheiate între WebMindLicenses și Lalib, activitatea acestuia din urmă permițând, dimpotrivă, potrivit WebMindLicenses, obținerea unor rezultate pozitive.

42. Articolul 82 alineatul (2) din Regulamentul de procedură prevede că, „[d]upă prezentarea concluziilor avocatului general, președintele pronunță închiderea fazei orale a procedurii”.

43. Din această dispoziție rezultă că o redeschidere a fazei orale întemeiate pe articolul 83 din Regulamentul de procedură nu poate fi cerută decât după închiderea acesteia.

44. Cererea menționată este, așadar, inadmisibilă.

45. În orice caz, niciuna dintre cele două împrejurări nu pare, în opinia noastră, să fie nici de natură să exercite vreo influență asupra deciziei Curții, nici un argument nedezbătut între părți pe baza căruia ar trebui să fie soluționată cauza.

## V – Analiză

46. Instanța de trimitere adresează Curții șaptesprezece întrebări care pot fi regrupate totuși în patru problematice diferite: abuzul de drept în raport cu Directiva TVA și cu articolele 49 TFUE și 56 TFUE (prima-a cincea și a șaptea-a noua întrebare), riscul unei duble impuneri (a șasea întrebare), cooperarea dintre administrațiile fiscale ale statelor membre (a șaisprezecea și a șaptesprezecea întrebare) și utilizarea unor probe obținute în secret în cadrul unei proceduri penale paralele în raport cu principiile generale ale dreptului Uniunii și ale cartei (a zecea-a cincisprezecea întrebare).

*A – Cu privire la prima-a cincea și a șaptea-a noua întrebare: abuzul de drept în raport cu Directiva TVA și articolele 49 TFUE și 56 TFUE*

47. Prin intermediul primelor cinci întrebări și al întrebărilor a șaptea-a noua, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la elementele pertinente care trebuie luate în considerare în vederea stabilirii existenței sau a inexistenței unui abuz în ceea ce privește TVA-ul<sup>10</sup>.

### 1. Principiile aplicabile

48. Trebuie amintită de la bun început jurisprudența relevantă a Curții în această privință.

10 — În această privință, nu adoptăm o poziție cu privire la caracterul abuziv sau nu în raport cu alte impozite al faptelor prezentate la punctele 16, 17 și 22 din prezentele concluzii.

49. La punctele 74-77 din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), Curtea a statuat următoarele:<sup>74</sup> [...] rezultă că, în domeniul TVA-ului, constatarea existenței unei practici abuzive impune, pe de o parte, ca operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale [Directivei TVA] și ale legislației naționale care transpune această directivă, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de aceste dispoziții.

75 Pe de altă parte, trebuie să rezulte de asemenea dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal. Astfel, [...] interzicerea practicilor abuzive nu este relevantă atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă justificare în afara simplei obțineri a unor avantaje fiscale.

76 Este de competența instanței naționale să verifice, potrivit normelor privind probele din dreptul național, atât timp cât nu se aduce atingere eficacității dreptului comunitar, dacă elementele constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în litigiul principal [...]

77 Totuși, dacă este cazul, Curtea, pronunțându-se asupra trimiterii preliminare, poate oferi precizări destinate să orienteze instanța națională în interpretarea pe care aceasta o va efectua [...]”<sup>11</sup>.

50. În ceea ce privește primul dintre aceste criterii, respectiv faptul că operațiunile în discuție urmăresc obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de dispozițiile Directivei TVA, Curtea a statuat că „a permite persoanelor impozabile să deducă în întregime TVA-ul plătit în amonte în condițiile în care, în cadrul operațiunilor lor comerciale normale, nicio operațiune conformă cu dispozițiile sistemului de deduceri prevăzut de [...] Directiva [TVA] sau de legislația națională care o transpune nu le-ar fi permis să deducă TVA-ul respectiv sau le-ar fi permis să deducă doar o parte din TVA ar fi contrar principiului neutralității fiscale și, prin urmare, obiectivului sistemului respectiv”<sup>12</sup>.

51. În ceea ce privește cel de al doilea criteriu, și anume ca scopul esențial al operațiunii să fie obținerea unui avantaj fiscal, Curtea a decis că „instanța națională, în aprecierea pe care trebuie să o realizeze, poate lua în considerare caracterul pur artificial al operațiunilor, precum și raporturile de natură juridică, economică și/sau personală între operatorii în cauză [...], astfel de elemente fiind de natură să arate că obținerea avantajului fiscal constituie scopul esențial urmărit, în pofida eventualei existențe, pe de altă parte, a unor obiective economice inspirate din considerații, de exemplu, de marketing, de organizare și de garanție”<sup>13</sup>.

52. În plus, în cadrul structurilor transfrontaliere, care nu existau în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), precum și Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), Curtea a decis că „principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal”<sup>14</sup>.

53. Astfel, după cum a statuat Curtea la punctul 65 din Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), „aplicarea impozitului prevăzut de legislația [privind societățile străine controlate] trebuie exclusă atunci când, în pofida existenței unor motiveri de natură fiscală, constituirea unei [societăți străine controlate] corespunde unei realități economice”.

11 — A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 42), Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctele 29 și 30), RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 49), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 52), precum și Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46).

12 — Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 80).

13 — Hotărârea Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 62).

14 — Hotărârea Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55) (pentru fiscalitatea directă), Amplisientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 28), precum și Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 51) (pentru TVA).

54. Potrivit Curții, constituirea unei societăți corespunde unei realități economice, ceea ce exclude existența unui abuz, atunci când aceasta implică „o stabilire reală având ca obiect îndeplinirea unor activități economice efective în statul membru gazdă”<sup>15</sup>.

## 2. Aplicarea în prezenta cauză

### a) Clasificarea prestației în discuție în litigiul principal în raport cu Directiva TVA

55. Trebuie să se precizeze mai întâi că, astfel cum am evocat la punctul 20 din prezentele concluzii, prestația supusă TVA-ului în cauză constă în servicii de divertisment pe cale electronică, și anume în posibilitatea oferită „membrilor” de a dialoga cu „actori” pe pagina de internet livejasmin.com și de a le solicita să le prezinte spectacole filmate în direct în schimbul unei plăți.

56. Prin urmare, este vorba despre prestarea unui serviciu prevăzut la articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

57. Pentru a stabili locul prestării serviciilor, trebuie să se observe mai întâi că este vorba despre un serviciu furnizat pe cale electronică<sup>16</sup> prevăzut la punctul 3 din anexa II la Directiva TVA („furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date”).

58. Dat fiind că este vorba, în speță, despre un serviciu furnizat fie unor clienți stabiliți în cadrul Uniunii Europene, dar care nu sunt persoane impozabile, fie unor clienți stabiliți în afara Uniunii și că, pentru perioada vizată de rectificarea fiscală, prestatorul, respectiv Lalib, era o societate stabilită în Portugalia, din articolul 43 și din articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 24 iulie 2009 și 31 decembrie 2009, precum și din articolul 45 și din articolul 59 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012, reiese că, astfel cum observă Comisia, TVA-ul cu privire la aceste servicii aplicat unor persoane neimpozabile stabilite în Uniune trebuia plătit în Portugalia, în timp ce prestațiile furnizate unor persoane neimpozabile stabilite în afara Uniunii erau scutite de această taxă.

59. Astfel cum confirmă guvernul portughez în observațiile sale scrise, Lalib și-a îndeplinit, în Portugalia, obligațiile sale în materie de TVA.

### b) Abuzul de drept

60. Astfel cum a statuat Curtea la punctele 76 și 77 din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), instanța de trimitere este cea căreia îi revine obligația de a stabili existența unui abuz, Curtea putând să îi ofere câteva precizări pentru a o ghida în interpretare. În acest scop, instanța de trimitere trebuie să analizeze cele două criterii stabilite în această hotărâre.

15 — Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 66).

16 — A se vedea articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 24 iulie 2009 și 31 decembrie 2009, și articolul 59 alineatul (1) litera (k) din aceeași directivă, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012.

i) Cu privire la criteriul obținerii unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de dreptul Uniunii

61. Instanța de trimitere trebuie să constate mai întâi că „operațiunile în discuție, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale [...] Directivei [TVA] și ale legislației naționale care transpune această directivă, [au] ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de aceste dispoziții”<sup>17</sup> și să țină seama de următoarele considerații.

62. Dispozițiile Directivei TVA relevante în prezenta cauză [și anume articolul 43 și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 24 iulie 2009 și 31 decembrie 2009, precum și articolul 45 și articolul 59 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012] au ca obiectiv să aplice TVA-ul prestărilor de servicii pe cale electronică în locul în care prestatorul și-a stabilit sediul activității economice<sup>18</sup> în cazul clienților persoane neimpozabile stabilite în Uniune și să scutească aceleași prestări de servicii furnizate unor persoane neimpozabile stabilite în afara Uniunii.

63. Este clar că, alegând locul de stabilire a prestatorului ca loc unde este datorat TVA-ul, legiuitorul Uniunii și-a asumat riscul ca prestatorii de servicii electronice să se stabilească în statele membre în care cotele de TVA sunt cele mai reduse.

64. Acest lucru este cu atât mai adevărat cu cât legiuitorul Uniunii a modificat recent Directiva TVA pentru a exclude posibilitatea acestei opțiuni de către prestatorii de servicii electronice. Începând cu 1 ianuarie 2015, articolul 58 prevede că „[l]ocul de prestare a [...] servicii[lor furnizate pe cale electronică] către o persoană neimpozabilă este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.

65. În opinia noastră, pentru a concluziona că semnarea contractului de licență cu Lalib, care presupunea ca TVA-ul să fie achitat în Portugalia, este contrară obiectivelor urmărite de Directiva TVA, instanța de trimitere ar trebui să constate că contractul de licență este un contract fictiv încheiat doar în scopul de a crea impresia că prestațiile în cauză erau furnizate de Lalib, în timp ce ele erau furnizate în realitate de WebMindLicenses, sau că stabilirea în Portugalia nu avea nicio substanță în sensul punctelor 52-54 și 68 din Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Astfel, după cum a statuat Curtea la punctul 52 din Hotărârea RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), „faptul că au fost furnizate servicii unei societăți stabilite într-un stat membru de către o societate stabilită într-un alt stat membru și că elementele operațiunilor realizate au fost alese în funcție de considerații proprii operatorilor economici implicați nu poate fi considerat un abuz de drept. Astfel, [...] serviciile în cauză [au fost furnizate] în cadrul unei activități economice reale”.

17 — Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74).

18 — În măsura în care există un astfel de sediu, iar prestația în cauză este efectuată pornind de la acest sediu. A se vedea articolul 43 din Directiva TVA, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 24 iulie 2009 și 31 decembrie 2009, și articolul 45 din aceeași directivă, în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2010 și 31 decembrie 2012.

67. În opinia noastră, faptul că o societate precum WebMindLicenses alege să utilizeze serviciile unei societăți independente precum Lalib, care este stabilită într-un stat membru în care cotele TVA sunt mai mici, nu poate constitui *in sine* o utilizare abuzivă a liberei prestări a serviciilor consacrate de articolul 56 TFUE<sup>19</sup>.

68. În acest context, operatorii economici își pot exercita libertățile fundamentale astfel încât să își permită să minimizeze sarcina fiscală, în măsura în care are loc o exercitare reală a libertății în cauză, cu alte cuvinte o livrare de bunuri, o prestare de servicii, o circulație a capitalurilor sau o stabilire în scopul exercitării reale a unei activități economice sau comerciale.

69. Acesta este motivul pentru care Curtea a statuat în mai multe rânduri că „persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale”<sup>20</sup>.

70. Acest principiu este exprimat foarte clar în Hotărârea Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), care privea și aplicarea interzicerii abuzurilor în domeniul TVA-ului. În acea cauză, autoritățile fiscale britanice susțineau că o operațiune de leasing ar fi trebuit considerată o operațiune de cumpărare în scopuri de TVA. La punctul 34 din hotărâre, Curtea a statuat că „nu se poate reproșa unei persoane impozabile faptul că a ales o operațiune de leasing care îi oferă un avantaj ce constă [...] în eșalonarea plății datoriei sale fiscale, în locul unei operațiuni de cumpărare care nu îi oferă un astfel de avantaj, din moment ce TVA-ul aferent acestei operațiuni de leasing este plătit corect și integral”.

ii) Cu privire la criteriul existenței unui avantaj fiscal a cărui obținere este scopul esențial al operațiunii în discuție în litigiul principal

71. Instanța de trimitere trebuie să verifice de asemenea, pe baza criteriului enunțat la punctul 75 din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), dacă „scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal”. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, principiul interzicerii abuzului de drept interzice doar „aranjamentel[e] pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate în scopul *unic* de obținere a unei facilități fiscale”<sup>21</sup>.

72. În această privință, ar putea să îi fie utile următoarele considerații.

19 — A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 27) în care Curtea a decis că „faptul că un resortisant al unui stat membru care dorește să creeze o societate alege să o constituie în statul membru ale cărui norme de drept al societăților îi par mai puțin constrângătoare și să creeze sucursale în alte state membre nu poate constitui, ca atare, o utilizare abuzivă a dreptului de stabilire. Astfel, dreptul de a constitui o societate în conformitate cu legislația unui stat membru și de a înființa sucursale în alte state membre este inerent exercitării pe piața unică a libertății de stabilire garantate de tratat”. A se vedea de asemenea, pentru fiscalitatea directă, punctele 49 („existența unui avantaj rezultat din fiscalitatea redusă la care este supusă o filială stabilită într-un stat membru, altul decât cel în care a fost constituită societatea-mamă, nu permite ca atare acestui din urmă stat membru să compenseze avantajul respectiv printr-un tratament fiscal mai puțin favorabil al societății-mamă”) și 50 („simpla împrejurare că o societate rezidentă creează un sediu secundar precum o filială în alt stat membru nu poate constitui temeiul unei prezumții generale de fraudă fiscală și nu poate justifica o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat”) din Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 — Hotărârea RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 73), Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 47), precum și Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27). Pentru fiscalitatea directă, a se vedea prin analogie Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 69).

21 — Hotărârea Amplificientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 28). Sublinierea noastră. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 51), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 51) și Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46).

73. Referindu-se la Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), instanța de trimitere consideră că „jurisprudența Curții nu este clară cu privire la [...] modalitatea în care, într-o situație în care o persoană fizică a avut ideea unui serviciu, dar în care punerea sa în aplicare depinde de alte date [...] și se poate efectua în alt stat membru, [aceasta] poate analiza raporturile dintre persoana fizică ce a avut ideea, care apare ca fiind creatorul know-how-ului, și întreprinderea care, în calitate de persoană juridică, propune efectiv serviciul, în raport cu prezența unei practici abuzive”.

74. Astfel cum arată guvernul portughez, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal constă în diferența dintre cotele de TVA aplicabile în Ungaria și, respectiv, în Madeira (Portugalia), unde Lalib este stabilită.

75. La ședință, părțile din litigiul principal au confirmat că, la momentul la care primul contract de licență cu Lalib a fost semnat, respectiv în februarie 2008<sup>22</sup>, această diferență de cotă era de 4 %, dat fiind că cota de TVA era stabilită în Ungaria la 20 %, iar în Madeira la 16 %. Considerăm că această diferență este foarte scăzută pentru a constitui scopul esențial al operațiunii în cauză, având în vedere mai ales faptul că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), aranjamentul utilizat de persoanele supuse la plata TVA-ului ajungea la o deducere totală a TVA-ului, în timp ce, în lipsa acestui aranjament, nu era posibilă nicio deducere.

76. În plus, Lalib era o societate independentă din grupul Docler care nu fusese creată pentru a exploata know-how-ul WebMindLicenses. Adăugăm că jumătate din cifra sa de afaceri era generată de prestările de servicii efectuate în favoarea clienților stabiliți în afara Uniunii și care, pentru acest motiv, erau scutite de TVA, indiferent dacă prestatorul ar fi fost stabilit în Ungaria sau în Portugalia.

77. În orice caz, WebMindLicenses afirmă că a încheiat contractul de licență pentru alte motive decât obținerea unui avantaj fiscal.

78. Astfel cum am arătat la punctul 23 din prezentele concluzii și astfel cum arată instanța de trimitere, WebMindLicenses susține că Lalib a fost integrată în exploatarea know-how-ului în cauză în anul 2008, dat fiind că această exploatare în cadrul grupului Docler și expansiunea comercială a serviciului online se confruntaseră cu faptul că principalele bănci maghiare care acceptau tratamentul încasării plăților cu carduri bancare nu propuneau, la acea dată, un serviciu de afiliere la sistemul cardului bancar prestatorilor de servicii pentru adulți. În ceea ce privește celelalte bănci, care erau pregătite să încheie contracte cu prestatorii din categoria respectivă, acestea nu dispuneau de capacitatea tehnică necesară pentru a administra tratamentul încasării plăților cu carduri bancare pentru aceste site-uri. În plus, în cadrul grupului Docler, nu exista nici rețeaua de relații, nici calificările necesare pentru exploatarea site-urilor la nivel internațional.

79. Sub rezerva unei verificări a elementelor menționate de instanța de trimitere, acestea ar trebui să fie suficiente pentru a exclude ca obținerea unui avantaj fiscal să fi fost scopul esențial al semnării contractului de licență în cauză.

80. Astfel, faptul că o operațiune efectuată pentru motive comerciale implică și avantaje fiscale, chiar considerabile, nu este suficient pentru a stabili că o întreprindere „beneficiază în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul [Uniunii]”<sup>23</sup>.

22 — A se vedea punctul 15 din prezentele concluzii.

23 — Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 69). Sublinierea noastră.



81. Ne referim, în această privință, la cauza în care s-a pronunțat Hotărârea RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) cu privire la redevențe legate de operațiuni de leasing care fuseseră structurate astfel încât să fie scutite de TVA atât în Regatul Unit, cât și în Germania. În măsura în care operațiunile efectuate în cadrul acordurilor de leasing în cauză erau considerate, în dreptul englez, prestări de servicii, autoritățile fiscale britanice le-au apreciat ca fiind realizate în Germania, cu alte cuvinte în locul unde prestatorul își avea sediul. În Germania, întrucât operațiunile în discuție erau considerate, în dreptul german, livrări de bunuri, acestea au fost apreciate ca fiind efectuate în Regatul Unit, cu alte cuvinte la locul livrării. Rezulta de aici că plățile pentru închiriere în discuție în acea cauză nu dăduseră naștere vreunei colectări a TVA-ului nici în Regatul Unit, nici în Germania. În schimb, TVA-ul a fost plătit ulterior în Regatul Unit cu privire la produsul din vânzarea vehiculelor.

82. Cu toate acestea, Curtea a exclus existența unui abuz, statuând la punctul 55 din acea hotărâre că, „în împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o întreprindere stabilită într-un stat membru alege ca, prin intermediul filialei sale stabilite într-un alt stat membru, să realizeze operațiuni prin care oferă bunuri în leasing unei societăți terțe stabilite în primul stat membru, pentru a evita să se datoreze TVA pentru plățile corespunzătoare acestor operațiuni, operațiunile respective fiind calificate în primul stat membru drept prestări de servicii de locațiune efectuate în al doilea stat membru, iar în acest al doilea stat membru, drept livrări de bunuri efectuate în primul stat membru, principiul interzicerii practicilor abuzive nu se opune dreptului la deducerea TVA-ului recunoscut la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din [Directiva TVA]”<sup>24</sup>.

83. În cele din urmă, în ceea ce privește existența unui aranjament pur artificial în sensul Hotărârii Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544)<sup>25</sup>, caz în care „respectivele prevederi contractuale ar trebui să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică abuzivă”<sup>26</sup>, trebuie să se observe că verificarea realității continuării unei activități economice „trebuie să se întemeieze pe elemente obiective și care pot fi verificate de terți, referitoare în special la gradul de existență fizică a [societății în cauză] în ceea ce privește localurile, personalul și echipamentele”<sup>27</sup>.

84. Existența unor relații de control între Lalib și WebMindLicenses, inclusiv posibilitatea ca consultanța oferită de domnul Gattyán societății Lalib să fie urmată fără excepție, nu ar trebui să împiedice Lalib să aibă o prezență reală în Portugalia și să exercite în această țară o activitate economică reală.

85. În orice caz, pentru a verifica dacă Lalib nu este o societate „ecran” sau „cutie poștală”<sup>28</sup>, autoritățile fiscale maghiare ar fi putut utiliza articolul 7 din Regulamentul nr. 904/2010 pentru a obține din partea autorităților fiscale portugheze informațiile necesare pentru soluționarea acestui aspect, ceea ce nu au făcut.

86. În această privință, guvernul portughez arată, în observațiile scrise, că Lalib deține o structură permanentă, adecvată și autonomă, atât în ceea ce privește resursele umane, cât și mijloacele tehnice, și își îndeplinește în mod regulat obligațiile fiscale în Portugalia, în timp ce, potrivit Administrației Naționale Fiscale și Vamale – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili, WebMindLicenses a angajat doar un administrator, respectiv pe domnul Gattyán, și un consilier juridic cu jumătate de normă.

24 — Adăugăm că, în prezenta cauză, TVA-ul a fost plătit în una dintre cele două țări în cauză cu privire la prestațiile în discuție.

25 — A se vedea punctele 63-71.

26 — Hotărârea Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 50). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 98).

27 — Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 67).

28 — *Ibidem*, punctul 68.

87. Prin urmare, propunem să se răspundă la prima-a cincea și la a șaptea-a noua întrebare că încheierea unui contract de licență precum cel în discuție în litigiu principal poate fi considerată abuzivă în raport cu Directiva TVA numai în cazul în care scopul său esențial este obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de dispozițiile acesteia, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

*B – Cu privire la a șasea întrebare: riscul dublei impuneri*

88. Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în cazul în care ar considera că a avut loc un abuz de drept, faptul că Lalıb și-a îndeplinit obligațiile cu privire la TVA în Portugalia ar împiedica-o să oblige WebMindLicenses la plata TVA-ului în Ungaria.

89. În cazul în care instanța de trimitere ar trebui să constate că există un abuz, considerăm că riscul dublei impuneri nu ar trebui să împiedice autoritățile fiscale maghiare să califice din nou locul prestării serviciilor în cauză și să considere că acesta se situa, în realitate, în Ungaria.

90. Desigur, la punctul 42 din Hotărârea Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), Curtea a decis că „obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor”<sup>29</sup>.

91. Cu toate acestea, astfel cum observă Comisia, ar fi posibil să se evite dubla impunere numai dacă dreptul Uniunii ar impune administrațiilor fiscale ale statelor membre o obligație de recunoaștere reciprocă a deciziilor respective. Or, nici Directiva TVA, nici Regulamentul nr. 904/2010 nu prevăd o asemenea obligație.

92. Dimpotrivă, astfel cum reiese cu claritate din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), „atunci când existența unei practici abuzive a fost constatată, operațiunile implicate trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică abuzivă”<sup>30</sup>.

93. Aceasta înseamnă că, astfel cum indică guvernul maghiar și Comisia, în ipoteza în care se constată existența unui abuz, aplicarea TVA-ului trebuie să aibă loc ca și cum abuzul nu ar fi avut loc. Faptul că a avut loc o impunere la plata taxei în altă țară nu schimbă nimic<sup>31</sup>.

94. Prin urmare, propunem să se răspundă la a șasea întrebare că riscul dublei impuneri nu împiedică autoritățile fiscale ale unui stat membru să recalifice locul prestării unui serviciu și să considere că aceasta s-a efectuat pe teritoriul său.

29 — A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 27).

30 — Punctul 98.

31 — Reamintim că, dacă este posibil să existe o dublă impunere, este posibil să existe și o absență a impunerii precum în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810). În acest caz, un stat membru nu poate renunța la aplicarea dreptului său pentru a supune la plata TVA-ului o operațiune care nu este supusă în mod normal în sistemul său, „pentru simplul motiv că operațiunile realizate în aval nu au condus la plata TVA-ului în al doilea stat membru” (*ibidem*, punctul 46).

*C – Cu privire la a șaisprezecea și la a șaptesprezecea întrebare: cooperarea dintre administrațiile fiscale ale statelor membre*

95. Prin intermediul celei de a șaisprezecea și al celei de a șaptesprezecea întrebare adresate de instanța de trimitere se solicită, în esență, să stabilească dacă administrația fiscală a unui stat membru care descoperă existența unei datorii în ceea ce privește TVA-ul are obligația, potrivit Regulamentului nr. 904/2010, să adreseze o cerere administrației fiscale a statului membru în care persoana impozabilă care face obiectul controlului fiscal și-a îndeplinit deja obligația de a plăti TVA-ul, precum și consecințele care decurg din faptul că nu s-a adresat o astfel de cerere.

96. În opinia noastră, răspunsul la aceste întrebări este foarte simplu: o asemenea obligație nu există.

97. Desigur, astfel cum sugerează instanța de trimitere, Regulamentul nr. 904/2010 are drept obiect reglementarea modalităților de cooperare și de asistență între administrațiile fiscale ale statelor membre și facilitarea schimbului de informații dintre ele pe baza unor cereri pe care și le pot adresa reciproc, conform articolelor 7-12 din acest regulament.

98. Cu toate acestea, astfel cum observă Comisia, în cadrul schimbului de informații pe baza unei cereri, autoritatea reclamantă nu este nicidecum obligată să adreseze o cerere similară unui alt stat membru. Astfel, ceea ce face regulamentul menționat este să îi confere un drept, iar nu să îi impună o obligație.

99. În plus, regulamentul nu afectează în niciun mod principiul fundamental potrivit căruia autoritățile fiscale ale statelor membre sunt obligate să combată evaziunea și fraudă fiscală. Astfel cum arată Comisia, în cadrul acestei lupte, revine autorităților fiscale maghiare obligația de a obține, după cum impune, de altfel, articolul 97 alineatele 4 și 6 din Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală, probele necesare pentru motivarea și pentru adoptarea unei decizii care constată existența unui abuz, precum și să aprecieze dacă sunt obligate să adreseze o cerere autorităților fiscale din alt stat membru.

100. În consecință, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă probele pe care s-a întemeiat decizia autorităților fiscale maghiare prin care se constată existența unui abuz sunt suficiente pentru a susține această constatare.

101. Prin urmare, răspunsul la cea de a șaisprezecea și la cea de a șaptesprezecea întrebare ar trebui să fie că Regulamentul nr. 904/2010 trebuie interpretat în sensul că nu impune administrației fiscale a unui stat membru care descoperă existența unei datorii cu privire la TVA obligația de a adresa o cerere administrației fiscale a statului membru în care persoana impozabilă care face obiectul controlului fiscal și-a îndeplinit deja obligația de a plăti TVA-ul. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă probele pe care s-a întemeiat decizia autorităților fiscale maghiare prin care se constată existența unui abuz sunt suficiente pentru a susține existența datoriei fiscale.

*D – Cu privire la a zecea-a cincisprezecea întrebare: utilizarea probelor obținute în secret în cadrul unei proceduri penale paralele în raport cu principiile generale ale dreptului Uniunii și ale cartei*

102. Prin intermediul întrebărilor a zecea-a cincisprezecea, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la problema dacă utilizarea, de către administrația fiscală, a unor probe obținute în secret în cursul unei proceduri penale paralele și neîncheiate, la care societatea care face obiectul rectificării fiscale nu a avut acces și în cadrul căreia aceasta nu a fost ascultată, precum și utilizarea acestor probe de către instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei de rectificare sunt conforme cu drepturile fundamentale, în special cu articolul 8 alineatul (2) din CEDO, cu articolele 7, 8, 41, 47, 48, cu articolul 51 alineatul (1) și cu articolul 52 alineatul (2) din cartă, precum și cu dreptul la apărare și cu dreptul la bună administrare.

103. În mod evident, aceste probleme se ridică numai dacă instanța de trimitere decide că există un abuz de drept prin aceea că scopul esențial al încheierii contractului de licență dintre WebMindLicenses și Lalib era obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de Directiva TVA.

104. Trebuie să se amintească mai întâi că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocație de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii, însă nu în afara unor asemenea situații. În această măsură, Curtea a amintit deja că nu poate aprecia, din perspectiva cartei, o reglementare națională care nu se situează în cadrul dreptului Uniunii. În schimb, de îndată ce o asemenea reglementare intră în domeniul de aplicare al acestui drept, Curtea, sesizată cu titlu preliminar, trebuie să furnizeze toate elementele de interpretare necesare aprecierii de către instanța națională a conformității acestei reglementări cu drepturile fundamentale a căror respectare o asigură”<sup>32</sup>.

105. În ceea ce privește Directiva TVA, Curtea a statuat deja că „articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri care să descurajeze fraudele și să ofere o protecție efectivă și, în special, le obligă să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare”<sup>33</sup>.

106. Or, potrivit acestei jurisprudențe, „întrucât resursele proprii ale Uniunii cuprind printre altele [...] veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii, există astfel o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă”<sup>34</sup>.

107. Întrucât Curtea a statuat la punctele 27 și 28 din Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) că sancțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă privind TVA-ul constituie o punere în aplicare a Directivei TVA, în special a articolului 273, și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă, este necesar să se concluzioneze că, astfel cum sugerează Comisia, cartă este aplicabilă în speță.

108. Dat fiind că prezenta cauză privește interceptarea conversațiilor telefonice ale WebMindLicenses, ridicarea și copierea mesajelor sale electronice, precum și utilizarea lor ca elemente de probă împotriva ei, trebuie să se examineze mai întâi prezenta cauză din perspectiva articolelor 7<sup>35</sup> și 8<sup>36</sup> din cartă, care garantează respectarea vieții private și de familie și protecția datelor cu caracter personal. Astfel, după cum a statuat Curtea la punctul 47 din Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662), „[articolul 8 din cartă] este strâns legat de dreptul la respectarea vieții private consacrat la articolul 7 din aceeași cartă”.

32 — Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 19). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, punctul 42), Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punctul 15), Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, punctul 13), Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punctul 25), Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punctul 34), Dereci și alții (C-256/11, EU:C:2011:734, punctul 72), precum și Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, punctul 58).

33 — Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea SGS Belgium și alții (C-367/09, EU:C:2010:648, punctele 40-42).

34 — Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania (C-539/09, EU:C:2011:733, punctul 72).

35 —

— „Orice persoană are dreptul la respectarea vieții private și de familie, a domiciliului și a secretului comunicațiilor.”

36 — Alineatul (1) al acestuia prevede că „[o]rice persoană are dreptul la protecția datelor cu caracter personal care o privesc”.

109. În această privință, reamintim că „respectarea dreptului la viață privată în raport cu prelucrarea datelor cu caracter personal, recunoscută prin articolele 7 și 8 din cartă, se raportează la orice informație privind o persoană fizică identificată sau identificabilă (a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Amann împotriva Elveției din 16 februarie 2000, *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-II, § 65, precum și Hotărârea Rotaru împotriva României din 4 mai 2000, *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-V, § 43) și [...] că restrângerile care pot fi impuse în mod legitim dreptului la protecția datelor cu caracter personal corespund celor tolerate în cadrul articolului 8 din [CEDO]”<sup>37</sup>.

110. Întrucât articolele 7 și 8 din cartă corespund articolului 8 din convenția menționată, jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului în această materie ar putea fi utilă în speță, dat fiind că, „[î]n măsura în care [...] cartă conține drepturi ce corespund unor drepturi garantate prin [CEDO], înțelesul și întinderea lor sunt aceleași ca și cele prevăzute de convenția menționată” și că aceasta „nu împiedică dreptul Uniunii să confere o protecție mai largă”<sup>38</sup>.

111. În ceea ce privește mai întâi domeniul de aplicare *ratione personae* al articolelor 7 și 8 din cartă, trebuie să se observe de la bun început că, potrivit jurisprudenței, atât a Curții<sup>39</sup>, cât și a Curții Europene a Drepturilor Omului<sup>40</sup>, noțiunea de viață privată trebuie interpretată ca incluzând activitățile profesionale sau comerciale ale persoanelor juridice.

112. În consecință, articolele 7 și 8 din cartă, precum și articolul 8 din CEDO privesc atât persoanele fizice, cât și persoanele juridice.

113. În ceea ce privește nivelul de protecție acordat prin articolele 7 și 8 din cartă, precum și prin articolul 8 din CEDO, trebuie să se facă referire la jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului.

37 — Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662, punctul 52). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punctul 48). Articolul 8 din CEDO prevede că „[o]rică persoană are dreptul la respectarea vieții sale private și de familie, a domiciliului său și a corespondenței sale”.

38 — Articolul 52 alineatul (3) din cartă. A se vedea de asemenea în acest sens punctele 51 și 52 din Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662).

39 — A se vedea Hotărârile Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punctul 29) și Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punctul 48). Desigur, la punctul 53 din Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662), Curtea a decis că „persoanele juridice nu se pot prevala de protecția articolelor 7 și 8 din cartă față de o [...] identificare [prin publicarea impusă prin articolul 44a din Regulamentul (CE) nr. 1290/2005 al Consiliului din 21 iunie 2005 privind finanțarea politicii agricole comune (JO L 209, p. 1, Ediție specială, 14/vol. 1, p. 193) și prin Regulamentul (CE) nr. 259/2008 al Comisiei din 18 martie 2008 de stabilire a normelor de aplicare a Regulamentului (CE) nr. 1290/2005 al Consiliului în ceea ce privește publicarea informațiilor referitoare la beneficiarii fondurilor provenite din Fondul European de Garantare Agricolă (FEGA) și din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală (FEADR) (JO L 76, p. 28) de punere în aplicare a acestui articol] decât în măsura în care denumirea persoanei juridice identifică una sau mai multe persoane fizice”. Cu toate acestea, jurisprudența în materie a evoluat considerabil, Curtea recunoscând că persoanele juridice beneficiau de protecția articolelor 7 și 8 din cartă. Astfel, la punctele 32-37 din Hotărârea Digital Rights Ireland și alții (C-293/12 și C-594/12, EU:C:2014:238), Curtea nu a limitat domeniul de aplicare al acestor articole în privința primei reclamante, în pofida faptului că Digital Rights Ireland Ltd era o societate de drept irlandez și revendica drepturile pe care i le confereau aceste articole (a se vedea punctele 17 și 18 din acea hotărâre).

40 — A se vedea Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Société Colas Est și alții împotriva Franței, *Recueil des arrêts et décisions*, 2002-III, § 41, precum și Hotărârea Buck împotriva Germaniei, *Recueil des arrêts et de décisions*, 2005-I, § 31. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Sallinen și alții împotriva Finlandei din 27 septembrie 2005, § 70, Hotărârea Bernh Larsen Holdings AS și alții împotriva Norvegiei din 14 martie 2013, § 104, Hotărârea Saint-Paul Luxembourg SA împotriva Luxemburgului din 18 aprilie 2013, § 37, precum și Hotărârea Ernst și alții împotriva Belgiei din 15 iulie 2013, § 109. Hotărârile nepublicate în *Recueil des arrêts et décisions* sunt accesibile pe pagina de internet a curții menționate <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

114. Potrivit acestei jurisprudențe, „percheziționarea și sechestrarea datelor electronice se analizează ca o ingerință în dreptul la respectarea «vieții private» și a «corespondenței» în sensul [articolului 8 din CEDO]”<sup>41</sup>. În plus, „Curtea a constatat în numeroase rânduri că interceptarea secretă a conversațiilor telefonice intra în domeniul de aplicare al articolului 8 în ceea ce privește atât dreptul la respectarea vieții private, cât și la respectarea corespondenței”<sup>42</sup>.

115. O asemenea ingerință încalcă articolul 8, „cu excepția situației în care, «prevăzută de lege», aceasta urmărește unul sau mai multe scopuri legitime în raport cu paragraful 2 [al acestui articol] și, în plus, este «necesară într-o societate democratică» pentru a le atinge”<sup>43</sup>. Aceste condiții sunt prevăzute și de articolul 52 alineatul (1) din cartă<sup>44</sup>.

116. În ceea ce privește prima condiție, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă ingerința în cauză este prevăzută de lege, ceea ce, potrivit instanței de trimitere înseși, pare să fie cazul.

117. În ceea ce privește cea de a doua condiție, considerăm că ingerința în cauză, care a avut loc în cadrul combaterii abuzului, a fraudei și a evaziunii fiscale, urmărește un scop legitim.

118. În raport cu cel de al treilea criteriu, care constă, în realitate, în aplicarea principiului proporționalității, care este de competența instanței de trimitere, jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului furnizează câteva informații utile pentru prezenta cauză.

119. Astfel, cauzele Société Colas Est și alții împotriva Franței, precum și Vinci Construction și GTM Génie Civil et Services împotriva Franței priveau, precum prezenta cauză, punerea în aplicare a dreptului Uniunii, și anume a dreptului din domeniul concurenței, de către un stat membru.

120. În cauza Société Colas Est și alții împotriva Franței, întrucât sindicatul național al întreprinderilor de finisaje (SNSO) a denunțat existența anumitor practici ilicite săvârșite de marile întreprinderi ale grupului, administrația centrală în cauză a solicitat Direcției naționale pentru anchete să efectueze o anchetă administrativă de mare amploare cu privire la comportamentul întreprinderilor de lucrări publice. În cadrul acestei anchete, o intervenție simultană a avut loc la 56 de societăți de la care anchetatorii au confiscat câteva mii de documente în conformitate cu Ordonanța nr. 45-1484 din 30 iunie 1945, care nu prevedea nicio autorizație judiciară.

121. Curtea Europeană a Drepturilor Omului a considerat că, „deși amploarea operațiunilor efectuate pentru [...] a evita dispariția sau disimularea elementelor de probă privind practici anticoncurențiale justifică ingerințele în litigiu la domiciliul reclamantelor, ar mai fi trebuit ca legislația și practica în materie să ofere garanții adecvate și suficiente împotriva abuzurilor”<sup>45</sup>.

122. Or, cu acea ocazie, Curtea menționată „[a constatat] că situația nu se regăsea în speță. Astfel, la data la care au avut loc faptele [...], administrația competentă dispunea de puteri foarte largi care, în temeiul Ordonanței din 1945, i-au permis să aprecieze singură oportunitatea, numărul, durata și amploarea operațiunilor în litigiu. În plus, operațiunile în litigiu s-au efectuat fără un mandat prealabil al instanței și fără să fie prezent un ofițer de poliție judiciară. În aceste împrejurări, presupunând că

41 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Vinci Construction și GTM Génie Civil et Services împotriva Franței din 2 aprilie 2015, § 63. A se vedea de asemenea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Sallinen și alții împotriva Finlandei din 27 septembrie 2005, § 71, Hotărârea Weber și Saravia împotriva Germaniei din 29 iunie 2006, § 77, Hotărârea Wieser și Bicos Beteiligungen GmbH împotriva Austriei, *Recueil des arrêts et décisions*, 2007-IV, § 43, precum și Hotărârea Robathin împotriva Austriei din 3 iulie 2012, § 39.

42 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea P. G. și J. H. împotriva Regatului Unit, *Recueil des arrêts et décisions*, 2001-IX, § 59.

43 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Vinci Construction și GTM Génie Civil et Services împotriva Franței din 2 aprilie 2015, § 64.

44 — A se vedea punctul 65 din Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662).

45 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Société Colas Est și alții împotriva Franței, *Recueil des arrêts et décisions*, 2002-III, § 48.

dreptul de ingerință poate merge mai departe pentru localurile comerciale ale unei persoane juridice [...], [aceeași curte] consideră, având în vedere modalitățile descrise mai sus, că operațiunile în litigiu efectuate în domeniul concurenței nu pot fi considerate strâns proporționale cu scopurile legitime urmărite”<sup>46</sup>.

123. Prin urmare, aceasta a statuat că „[existase] o încălcare a articolului 8 din [CEDO]”<sup>47</sup>.

124. La fel ca și cauza Société Colas Est și alții împotriva Franței, cauza Vinci Construction și GTM Génie Civil et Services împotriva Franței privea o anchetă efectuată de Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (Direcția Regională pentru Concurență, Consum și Combaterea Fraudei din Auvergne) (DGCCRF), care bănuia existența unei înțelegeri ilicite interzise de articolul 101 TFUE săvârșite cu ocazia atribuirii contractelor de achiziții publice pentru renovarea unor spitale publice.

125. Cu ocazia anchetei, dispusă de această dată de juge des libertés et de la détention (judecătorul desemnat cu soluționarea cererilor privind detenția preventivă și a cererilor de punere în libertate), agenții DGCCRF au ridicat numeroase documente și fișiere informatice, precum și totalitatea mesajelor electronice ale anumitor angajați ai societăților investigate. Ridicările efectuate fuseseră masive și nediferențiate și priveau câteva mii de documente informatice. În plus, numeroase documente confiscate nu aveau nicio legătură cu ancheta sau erau acoperite de confidențialitatea ce are legătură cu relațiile dintre un avocat și clientul său.

126. În ceea ce privește întinderea ridicării, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că faptul că un inventar suficient de precis, indicând denumirea fișierelor, dimensiunea, proveniența și prelucrarea mesajului, fusese întocmit și predat împreună cu o copie a documentelor ridicate societăților anchetate excludea caracterizarea ridicărilor ca fiind masive și nediferențiate. Prin urmare, întinderea sechestrului nu era contrară articolului 8 din CEDO<sup>48</sup>.

127. În schimb, în ceea ce privea ridicarea documentelor supuse confidențialității dintre avocat și clientul său, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a arătat mai întâi că, „pe parcursul desfășurării operațiunilor în cauză, reclamantii nu au putut nici să ia cunoștință de conținutul documentelor confiscate, nici să discute cu privire la oportunitatea confiscării lor. Or, în opinia curții menționate, dată fiind imposibilitatea de a preveni ridicarea documentelor care nu au legătură cu obiectul anchetei și *a fortiori* a celor care sunt supuse confidențialității ce are legătură cu relațiile dintre un avocat și clientul său, reclamantii ar trebui să poată solicita aprecierea *a posteriori* și în mod concret și efectiv a legalității lor. O acțiune precum cea prevăzută la articolul L.450-4 din Codul comercial trebuia să le permită să obțină, dacă este cazul, restituirea documentelor în cauză sau asigurarea distrugerii lor depline, în ceea ce privește copiile fișierelor informatice”<sup>49</sup>.

128. În acest scop, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a considerat că „rev[enea] instanței sesizate cu afirmații motivate potrivit cărora documente precis identificate au fost ridicate în condițiile în care nu aveau nicio legătură cu ancheta sau erau supuse confidențialității care are legătură cu relațiile dintre un avocat și clientul său să se pronunțe cu privire la situația lor în urma unui control concret de proporționalitate și să dispună, dacă este cazul, restituirea acestora. Or, curtea [menționată] constată că, în speță, în cazul în care reclamantele au exercitat calea de atac pe care legea o asigura în fața

46 — *Ibidem* (§ 49).

47 — *Ibidem* (§ 50).

48 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Vinci Construction și GTM Génie Civil et Services împotriva Franței din 2 aprilie 2015, § 76.

49 — *Ibidem* (§ 78).

[judecătorului desemnat cu soluționarea cererilor privind detenția preventivă și a cererilor de punere în libertate], acesta din urmă, având în vedere totodată prezența unei corespondențe care provine de la un avocat printre documentele reținute de anchetatori, s-a limitat să aprecieze legalitatea cadrului formal al ridicărilor în litigiu, fără a proceda la examinarea concretă care se impunea”<sup>50</sup>.

129. Pe această bază, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că „[a avut] loc o încălcare a articolului 8 din [CEDO]”<sup>51</sup>.

130. În ceea ce privește aplicarea acestor principii în prezenta cauză, trebuie amintit că, la ședință, Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili și guvernul maghiar au arătat că ascultarea conversațiilor telefonice fusese autorizată de un judecător de instrucție (fără ca, după toate probabilitățile, WebMindLicenses să fi putut verifica existența acestei autorizații sau să o fi putut contesta), în condițiile în care obținerea și copierea mesajelor electronice fuseseră asigurate prin ridicarea, fără o autorizație judiciară, a calculatoarelor din localurile WebMindLicenses.

131. Reiese din discuțiile care au avut loc în cadrul ședinței în fața Curții că autoritățile maghiare au oferit WebMindLicenses accesul la stenogramele conversațiilor telefonice și la mesajele electronice utilizate ca probe pentru a-și întemeia decizia de rectificare fiscală, că WebMindLicenses a avut oportunitatea de a fi ascultată de autoritățile fiscale maghiare cu privire la elementele de probă în cauză înaintea adoptării deciziei din 8 octombrie 2013 și că WebMindLicenses a avut posibilitatea de a exercita o cale de atac împotriva acestei decizii.

132. Sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, considerăm că o ridicare a mesajelor electronice fără o autorizare judiciară și lipsa posibilității WebMindLicenses de a verifica existența unei asemenea autorizații pentru interceptarea convorbirilor telefonice și de a o contesta nu respectă principiul proporționalității prevăzut la articolul 52 alineatul (1) din cartă.

133. În plus, poate fi ridicată problema dacă, din perspectiva combaterii fraudei și a evaziunii cu privire la TVA, un simplu control în localurile WebMindLicenses sau o cerere de asistență adresată autorităților fiscale portugheze cu privire la Lalib nu ar fi permis obținerea tuturor informațiilor necesare, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

134. În cazul în care instanța de trimitere constată încălcarea articolelor 7 și 8 din cartă, aceasta va trebui să înlăture probele obținute sau utilizate în mod nelegal.

135. Va reveni, așadar, acesteia sarcina de a verifica dacă probele admisibile sunt suficiente pentru a constitui temeiul deciziei de rectificare fiscală și, dacă este cazul, de a anula această decizie și de a dispune rambursarea TVA-ului încasat împreună cu dobânzile aferente.

136. În sfârșit, în ceea ce privește argumentele invocate de WebMindLicenses în temeiul articolului 41 din cartă, intitulat „Dreptul la bună administrare”, trebuie să se observe o aparentă divergență între, pe de o parte, Hotărârea N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punctele 49 și 50) și, pe de altă parte, Hotărârile Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punctul 28), YS și alții (C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 67), precum și Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctele 43 și 44).

137. Deși, la punctele 49 și 50 din Hotărârea N. (C-604/12, EU:C:2014:302), Camera a patra a Curții pare să accepte că articolul 41 menționat se aplică și statelor membre atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii, Camerele a treia și a cincea au respins această idee în celelalte trei hotărâri citate la punctul 136 din prezentele concluzii.

50 — *Ibidem* (§ 79).

51 — *Ibidem* (§ 80).



138. Cu toate acestea, astfel cum a statuat Curtea la punctul 68 din Hotărârea YS și alții (C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081), „dreptul la bună administrare, consacrat la [articolul 41 din cartă], reflectă un principiu general al dreptului Uniunii (Hotărârea H. N., C-604/12, EU:C:2014:302, punctul 49). Cu toate acestea, prin intermediul întrebărilor adresate în prezentele cauze, instanțele de trimitere nu solicită o interpretare a acestui principiu general, ci doresc să afle dacă articolul 41 din cartă poate să se aplice, ca atare, statelor membre ale Uniunii”. Aceasta nu împiedică însă Curtea să ofere lămuriri instanței de trimitere cu privire la interpretarea și la aprecierea principiului general în cauză.

139. Oricum, trebuie să se observe că, în speță, nicio încălcare a articolului 41 menționat sau a principiului general menționat nu pare să poată fi constatată.

140. Astfel, după cum am explicat la punctul 28 din prezentele concluzii, WebMindLicenses a recunoscut la ședință că administrația fiscală de prim grad îi adresase în august 2013, așadar, înaintea adoptării deciziei din 8 octombrie 2013, un proces-verbal la care erau anexate elementele de probă obținute în cadrul procedurii penale și că aceasta avusese posibilitatea să fie ascultată cu privire la aceste probe de autoritatea administrativă respectivă.

141. Prin urmare, răspunsul la a zecea-a cincisprezecea întrebare trebuie să fie că strângerea probelor în cursul unei proceduri penale paralele cu procedura de rectificare în scopuri de TVA prin interceptarea de conversații telefonice, precum și prin ridicarea și prin copierea mesajelor electronice este conformă cu articolele 7 și 8 din cartă numai dacă este prevăzută de lege, dacă urmărește un scop legitim și dacă este proporțională, aspect a cărui apreciere revine instanței de trimitere.

## VI – Concluzie

142. Propunem, așadar, Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunalul Administrativ și de Muncă din Budapesta (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) după cum urmează:

- „1) Încheierea unui contract de licență precum cel în discuție în litigiul principal poate fi considerată abuzivă în raport cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată numai dacă scopul său esențial este obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de dispozițiile acesteia, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 2) Riscul dublei impuneri nu împiedică autoritățile fiscale ale unui stat membru să recalifice locul prestării unui serviciu și să considere că aceasta a fost efectuată pe teritoriul său.
- 3) Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare) trebuie interpretat în sensul că nu impune administrației fiscale a unui stat membru care descoperă existența unei datorii cu privire la taxa pe valoarea adăugată obligația de a adresa o cerere administrației fiscale a statului membru în care persoana impozabilă care face obiectul controlului fiscal și-a îndeplinit deja obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată menționată. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă probele pe care s-a întemeiat decizia autorităților fiscale maghiare prin care se constată existența unui abuz sunt suficiente pentru a susține existența datoriei fiscale.

- 4) Strângerea probelor în cursul unei proceduri penale paralele cu procedura de rectificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată prin interceptarea conversațiilor telefonice, precum și prin ridicarea și prin copierea mesajelor electronice este conformă cu articolele 7 și 8 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene numai dacă este prevăzută de lege, dacă urmărește un scop legitim și dacă este proporțională, aspect a cărui apreciere revine instanței de trimitere.”