Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

17 de dezembro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 2.°, 24.°, 43.°, 250.° e 273.° — Lugar da prestação de serviços efetuada por via eletrónica — Fixação artificial desse lugar através de uma montagem desprovida de realidade económica — Abuso de direito — Regulamento (UE) n.º 904/2010 — Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia — Artigos 7.°, 8.°, 41.°, 47.°, 48.°, 51.°, n.º 1, e 52.°, n.ºs 1 e 3 — Direitos de defesa — Direito de ser ouvido — Utilização pela Administração Fiscal de provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo não concluído, sem o conhecimento do sujeito passivo — Interceções de telecomunicações e apreensões de mensagens de correio eletrónico»

No processo C-419/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Hungria), por decisão de 3 de setembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de setembro de 2014, no processo

WebMindLicenses Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Terceira Secção, C. Toader, E. Jarašiūnas (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de julho de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da WebMindLicenses Kft., por Z. Várszegi e Cs. Dékány, ügyvédek,

— em representação da Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, por D. Bajusz, ügyvéd,

— em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, A. Cunha e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e A. Tokár, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de setembro de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.°, n.º 1, alínea c), 24.°, n.º 1, 43.° e 273.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»), do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 268, p. 1), dos artigos 4.°, n.º 3, TUE, 49.° TFUE, 56.° TFUE e 325.° TFUE e dos artigos 7.°, 8.°, 41.°, 47.°, 48.°, 51.° e 52.° da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a WebMindLicenses Kft. (a seguir «WML») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Administração Nacional de Finanças e Alfândegas, Direção Central Tributária e Aduaneira para grandes contribuintes, a seguir «Administração Nacional de Finanças e Alfândegas»), a propósito de uma decisão desta última que determina o pagamento de diversas quantias a título de impostos relativos aos exercícios de 2009 a 2011, bem como uma coima e juros de mora.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Segundo o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva:

«Entende-se por 'atividade económica' qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 O artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva precisa que se entende por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

6 Na sua versão em vigor de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009, a diretiva IVA previa, no seu artigo 43.º:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

7 Na sua versão resultante da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a diretiva IVA no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO L 44, p. 11), em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010, esta prevê, no seu artigo 45.º:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.»

8 O artigo 56.º desta diretiva, na sua versão em vigor de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009, previa:

«1. O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

[…]

k) Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no anexo II;

[…]»

9 O referido anexo II, sob a epígrafe «Lista indicativa dos serviços prestados por via eletrónica a que se refere a alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º» menciona, nomeadamente, o «[f]ornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas *Web*, manutenção à distância de programas e equipamentos» e o «[f]ornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados».

10 O artigo 59.º da diretiva IVA, na sua versão decorrente da Diretiva 2008/8, prevê:

«O lugar das prestações dos serviços a seguir enumerados, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estejam estabelecidas ou tenham domicílio ou residência habitual fora da Comunidade, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual:

[…]

k) Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no anexo II.

[…]»

11 Nos termos do artigo 250.º, n.º 1, da diretiva IVA:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

12 O artigo 273.º da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

[…]»

13 O Regulamento n.º 904/2010 enuncia no seu considerando 7:

«Para que possam cobrar o imposto devido, os Estados-Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados-Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território mas que seja devido noutro Estado-Membro.»

14 Nos termos do artigo 1.º deste regulamento:

«1. O presente regulamento estabelece as condições em que as autoridades competentes dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.

Para o efeito, o presente regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação do IVA, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude ao IVA. Define, designadamente, as regras e os procedimentos que permitem aos Estados-Membros recolher e trocar as referidas informações por via eletrónica.

[…]»

Direito húngaro

15 O § 37 da Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), prevê:

«(1) No caso de prestações de serviços efetuadas a pessoas que sejam sujeitos passivos, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o destinatário do serviço está estabelecido para exercer uma atividade económica ou, na falta desse estabelecimento para fins económicos, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.

(2) No caso de prestações de serviços efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador do serviço está estabelecido para exercer uma atividade económica ou, na falta desse estabelecimento para fins económicos, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

16 O § 46 desta lei dispõe:

«(1) Para os serviços enumerados nesta disposição, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde, neste contexto, o destinatário que não é sujeito passivo está estabelecido ou, na falta de estabelecimento, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual, desde que o mesmo seja fora do território da Comunidade.

(2) Os serviços abrangidos pela presente disposição são os seguintes:

[…]

k) Serviços prestados por via eletrónica.

[…]»

17 O § 50, n.os 4 a 6, da Lei n.º CXL de 2004, que institui normas gerais em matéria de prestações e procedimento administrativo (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törveny), prevê:

«(4) No âmbito do procedimento administrativo, podem ser utilizadas provas suscetíveis de facilitar o esclarecimento dos factos. São provas, em especial: as declarações das partes, os documentos, os depoimentos, os autos de inspeção, os relatórios periciais, os autos levantados quando das investigações administrativas e as provas materiais.

(5) A autoridade administrativa escolhe livremente os meios de prova a utilizar. A lei pode impor à autoridade administrativa que fundamente a sua decisão num único meio de prova, ou seja, uma disposição legislativa ou regulamentar pode, em determinados processos, impor a utilização de um meio específico de prova ou exigir que seja requerido o parecer de determinado órgão.

(6) A autoridade administrativa aprecia as provas individualmente e no seu conjunto, e estabelece os factos em função da convicção adquirida nessa base.»

18 Nos termos do § 51 da Lei n.º CXXII de 2010, relativa à Administração de Finanças e Alfândegas (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«(1) A Direção-Geral dos Assuntos Penais da [Administração de Finanças e Alfândegas] e os serviços de nível intermédio da Direção-Geral dos Assuntos Penais (a seguir ‘serviços autorizados’) podem obter sem conhecimento do interessado — no quadro da presente lei — informações, tendo em vista prevenir, evitar, detetar, interromper a prática de uma infração penal cuja investigação seja da competência da [Administração de Finanças e Alfândegas] de acordo com a lei processual penal, incluindo determinar a identidade do autor, proceder à sua detenção, localizar o seu paradeiro e obter provas, para proteger as pessoas envolvidas no processo penal e as pessoas que integram a administração responsável pelo processo, bem como as pessoas que colaboram com a justiça.

(2) As medidas tomadas com base no n.º 1, assim como os dados das pessoas singulares, das pessoas coletivas e dos organismos sem personalidade jurídica que são abrangidos por estas medidas, não podem ser divulgados.

(3) Os serviços autorizados, bem como, no que diz respeito aos dados obtidos e à medida de recolha de informações em si mesma, o magistrado do Ministério Público e o juiz, podem tomar conhecimento do conteúdo dos dados classificados — sem autorização específica — durante a recolha dessas informações».

19 O § 97, n.os 4 a 6, da Lei n.º XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), precisa:

«(4) Durante a investigação, a Administração Fiscal tem a obrigação de estabelecer e de provar os factos, salvo nos casos em que, por lei, o ónus da prova recai sobre o contribuinte.

(5) Constituem meios de prova e provas, em especial: os documentos, as perícias, as declarações do contribuinte, do seu representante, dos seus trabalhadores ou de outros contribuintes, os depoimentos, os autos de inspeção, as inspeções, as compras-teste, as compras-teste mistério, os ensaios de produção, os inventários no local, os dados de outros contribuintes, as conclusões de investigações ordenadas conexas, o conteúdo das informações transmitidas, os dados ou informações eletrónicas provenientes de registos de outras administrações, ou acessíveis ao público.

(6) Quando estabelecer os factos, a Administração Fiscal tem a obrigação de averiguar igualmente os factos que funcionem a favor do contribuinte. Um facto ou uma circunstância não provados não podem — exceto no processo de estimativa — ser apreciados em desfavor do contribuinte.»

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A WML é uma sociedade comercial registada na Hungria, constituída no ano de 2009, cujo administrador detém a totalidade do capital social. Por contrato de 1 de setembro de 2009, esta sociedade adquiriu gratuitamente à Hypodest Patent Development Company, uma sociedade com sede em Portugal, um *know-how* que permitia a exploração de um sítio Internet através do qual eram prestados serviços audiovisuais interativos de caráter erótico, permitindo a interação em tempo real de pessoas em todo o mundo (a seguir «*know-how* da WML»). No mesmo dia, a WML alugou esse *know-how* à Lalib — Gestão e Investimentos, Lda. (a seguir «Lalib»), uma sociedade com sede na Madeira (Portugal).

21 Na sequência de uma inspeção fiscal à WML, que incidiu sobre uma parte do ano de 2009 e sobre os anos de 2010 e 2011, a Administração Fiscal de primeiro grau procedeu, por decisão de 8 de outubro de 2013, a diversas recuperações do imposto e impôs a esta sociedade o pagamento de várias quantias, das quais 10 293 457 000 forints húngaros (HUF) a título de IVA, 7 940 528 000 HUF a título de coima e 2 985 262 000 HUF a título de juros de mora, na medida em que, segundo os elementos de prova que tinha reunido, a transferência do *know-how* da WML para a Lalib não correspondia a uma operação económica real, sendo a WML que realmente o explorava, pelo que se devia considerar que a exploração do referido *know-how* tinha ocorrido em território húngaro.

22 Essa decisão foi parcialmente alterada pela Administração Nacional de Finanças e Alfândegas que, entretanto, também considerou que o *know-how* da WML não tinha sido efetivamente explorado pela e para a Lalib e que, por conseguinte, ao celebrar com ela o contrato de licença, a WML tinha cometido um abuso de direito, com vista a contornar a legislação fiscal húngara, menos favorável do que a legislação fiscal portuguesa. Em apoio desta conclusão, sublinhou-se, nomeadamente, que a WML nunca teve a intenção de encarregar a Lalib de aumentar o valor dos lucros provenientes da exploração do *know-how* da WML, que existiam relações pessoais estreitas entre o titular deste *know-how* e os subcontratantes que exploravam efetivamente o sítio Internet em causa, que a sociedade portuguesa tinha uma gestão irracional e uma atividade intencionalmente deficitária e que não dispunha de capacidade de exploração autónoma.

23 A WML interpôs recurso da decisão da Administração Nacional de Finanças e Alfândegas, a qual acusou de ter utilizado provas obtidas sem o seu conhecimento, através de interceções de telecomunicações e da apreensão de mensagens de correio eletrónico no âmbito de um processo penal paralelo ao qual não tinha tido acesso.

24 Alegou, por outro lado, que a participação da Lalib na exploração do *know-how* da WML tinha razões comerciais, técnicas e jurídicas. Com efeito, os serviços em causa, acessíveis pela Internet mediante pagamento, não podiam ter sido prestados a partir da Hungria no período em análise, uma vez que a adesão ao sistema de cartões de crédito para tais serviços era, à data, impossível naquele país. A WML não dispunha dos recursos humanos, da competência técnica, dos ativos, da carteira de contratos nem dos contactos internacionais necessários à exploração do sítio Internet em causa. Era a Lalib, titular dos nomes de domínio, que, na qualidade de fornecedor de conteúdos, respondia civil e penalmente pelos serviços propostos. Por conseguinte, a celebração do contrato de licença com a Lalib não teve um objetivo fiscal e o IVA foi corretamente pago em Portugal. Além disso, a WML não beneficiou de uma verdadeira vantagem fiscal, sendo assim pouco relevante a diferença das taxas de IVA aplicadas na Hungria e em Portugal.

25 Referindo-se aos acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) e Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), o órgão jurisdicional de reenvio afirma que se interroga, tendo em conta a especificidade dos serviços em causa oferecidos pela Internet, sobre as circunstâncias a ter em conta para apreciar, com vista a determinar o lugar da prestação de serviços, se a figura contratual utilizada resulta de uma prática abusiva.

26 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, por outro lado, sobre se resulta dos objetivos da diretiva IVA que a Administração Fiscal pode recolher provas obtidas no âmbito de um processo penal, incluindo através de meios secretos, e utilizá-las para fundamentar uma decisão administrativa. Neste contexto, referindo-se ao acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), questiona-se sobre quais os limites impostos pela Carta à autonomia institucional e processual dos Estados-Membros.

27 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio refere que o processo principal suscita igualmente a questão de saber de que modo deve proceder a Administração Fiscal de um Estado-Membro, no âmbito da cooperação administrativa transfronteiriça, no caso em que o IVA já foi pago noutro Estado-Membro.

28 Nestas condições, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e de Trabalho de Budapeste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É relevante para efeitos de interpretação, em aplicação dos artigos 2.°, n.º 1, alínea c), 24.°, n.º 1, e 43.° da [diretiva IVA], por ocasião do exame da questão de saber se a operação tem caráter fictício, carece de conteúdo económico e comercial real e tem por finalidade exclusiva a obtenção de uma vantagem fiscal, o facto de, nas circunstâncias do processo principal, o administrador e proprietário a 100% da sociedade comercial que concede a licença ser a pessoa singular que criou o *know-how* transferido através do contrato de licença?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é relevante, para a aplicação dos artigos 2.°, n.º 1, alínea c), 24.°, n.º 1, e 43.° da [d]iretiva IVA e para a apreciação da existência de uma prática abusiva, o facto de esta pessoa singular exercer ou poder exercer influência de modo informal sobre o modo de exploração da sociedade comercial que adquiriu a licença e sobre as decisões dessa empresa? Para efeitos da referida interpretação, é pertinente a circunstância de o criador do *know-how* participar ou poder participar direta ou indiretamente, assessorando profissionalmente ou dando conselhos quanto ao desenvolvimento da exploração do *know-how*, na tomada de decisões empresariais relacionadas com a prestação do serviço baseado nesse *know-how*?

3) Nas circunstâncias do processo principal e tendo em consideração o exposto na segunda questão, tem pertinência para a identificação da pessoa que presta o serviço para efeitos de IVA, além da análise da operação contratual subjacente, o facto de o criador do *know-how*, enquanto pessoa singular, exercer influência, mais precisamente influência determinante, ou dar orientações acerca do modo como o serviço baseado nesse *know-how* é prestado?

4) Em caso de resposta afirmativa à terceira questão, ao determinar o alcance desta influência e destas orientações, que circunstâncias podem ser tidas em consideração ou, mais concretamente, com base em que critérios se pode constatar que é exercida uma influência determinante sobre a prestação do serviço e que foi executado o conteúdo económico real da operação subjacente a favor da empresa que concede a licença?

5) Nas circunstâncias do processo principal e no âmbito do exame da obtenção da vantagem fiscal é relevante, ao analisar as relações dos operadores económicos e dos intervenientes na operação, o facto de os sujeitos passivos participantes na operação contratual controvertida, destinada à evasão fiscal, serem pessoas coletivas, quando a autoridade tributária de um Estado-Membro atribui a uma pessoa singular a adoção de decisões estratégicas e operativas de exploração? [Em caso de resposta afirmativa], deve ter-se em conta em que Estado-Membro a pessoa singular adotou estas decisões? Em circunstâncias como as do presente processo, caso se possa concluir que a posição contratual das partes não é determinante, tem relevância para efeitos interpretativos o facto de se subcontratar a gestão dos instrumentos técnicos, recursos humanos e operações financeiras necessários à prestação do serviço baseado na Internet, aqui em análise?

6) Caso se possa concluir que as cláusulas do contrato de licença não refletem um conteúdo económico real, a requalificação das cláusulas contratuais e o restabelecimento da situação que existiria se não tivesse ocorrido a operação com a qual se concretiza a prática abusiva implicam que a autoridade tributária do Estado-Membro possa determinar de forma diferente o Estado-Membro da prestação e, como tal, o lugar em que o imposto deve ser pago, mesmo quando a empresa que adquiriu a licença liquidou o imposto devido no Estado-Membro em que tem a sua sede nos termos dos requisitos legais fixados nesse Estado-Membro?

7) Devem os artigos 49.° TFUE e 56.° TFUE ser interpretados no sentido de que é contrário aos mesmos e pode representar um uso abusivo da liberdade de estabelecimento e da livre prestação de serviços um esquema contratual como o que está em causa no processo principal, segundo o qual uma empresa, sujeito passivo de um Estado-Membro, transfere mediante contrato de licença para outra empresa, sujeito passivo de outro Estado-Membro, o *know-how* para a prestação de serviços de conteúdos para adultos através de uma tecnologia de comunicação interativa baseada na Internet e o direito a utilizá-lo, em circunstâncias caracterizadas pelo facto de o encargo com o IVA do Estado-Membro de domicílio da empresa que adquiriu a licença ser mais vantajoso no que diz respeito à prestação adquirida?

8) Em circunstâncias como as do presente processo, que importância deve ser dada às considerações comerciais efetuadas pela empresa que concede a licença, independentemente da vantagem fiscal que alegadamente se pode conseguir? Neste contexto, mais especificamente, é relevante para efeitos interpretativos o facto de o proprietário a 100% e administrador da sociedade comercial que concede a licença ser a pessoa singular que originalmente criou o *know-how*?

9) Ao analisar a conduta abusiva, podem tomar-se em consideração circunstâncias semelhantes às do litígio no processo principal, como os dados técnicos e de infraestrutura relativos à introdução e execução do serviço que é objeto da operação controvertida e a preparação e recursos humanos de que dispõe a empresa que concede a licença para prestar o serviço em questão e, [em caso de resposta afirmativa], qual a sua importância?

10) Na situação em análise no presente processo, devem os artigos 2.°, n.º 1, alínea c), 24.°, n.º 1, 43.° e 273.° da [d]iretiva IVA, conjugados com os artigos 4.°, n.º 3, TUE e 325.° TFUE, ser interpretados no sentido de que, com vista ao cumprimento efetivo da obrigação dos Estados-Membros [...] de cobrarem efetiva e pontualmente o montante total do IVA e evitarem a perda orçamental que implicam a fraude e a evasão fiscais transfronteiriças entre os Estados-Membros, a autoridade tributária do Estado-Membro, perante uma operação de prestação de serviços e com o objetivo de identificar a pessoa que presta o serviço, na fase probatória do procedimento administrativo

tributário e para efeitos de esclarecimento factual, pode admitir dados, informação e meios de prova, como registos de escutas obtidos pelo órgão de investigação da autoridade tributária no âmbito de um procedimento de caráter penal, sem conhecimento do sujeito passivo, e utilizá-los, fundamentando nestes a sua apreciação sobre as consequências fiscais, e no sentido de que, por seu [turno], o tribunal do contencioso administrativo que deve julgar o recurso interposto da decisão administrativa da autoridade tributária do Estado-Membro pode fazer uma apreciação dos referidos elementos enquanto provas, por ocasião do exame da sua legalidade?

11) Na situação em análise no presente processo, devem os artigos 2.°, n.º 1, alínea c), 24.°, n.º 1, 43.° e 273.° da [d]iretiva IVA, conjugados com os artigos 4.°, n.º 3, TUE e 325.° TFUE, ser interpretados no sentido de que, com vista ao cumprimento efetivo da obrigação dos Estados-Membros [...] de cobrarem, efetiva e pontualmente, o montante total do IVA e garantirem o respeito pelas obrigações impostas aos sujeitos passivos, a margem reconhecida para a utilização dos meios à disposição da autoridade tributária do Estado-Membro inclui a faculdade de a referida autoridade utilizar os meios de prova obtidos inicialmente com finalidade penal para reprimir condutas de evasão fiscal, inclusivamente quando o próprio direito nacional não permite a obtenção de informação sem conhecimento do interessado no âmbito de um procedimento administrativo para reprimir condutas de evasão fiscal ou a sujeita, no âmbito do processo penal, a garantias que não estão previstas no procedimento administrativo tributário, reconhecendo ao mesmo tempo à autoridade administrativa a faculdade de atuar nos termos do princípio da liberdade de prova?

12) O artigo 8.º, n.º 2, da [Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950 (a seguir 'CEDH')], conjugado com o artigo 52.º, n.º 2 da Carta, proíbe que se reconheça à autoridade tributária do Estado-Membro a competência a que se referem a décima e décima primeira questões ou, nas circunstâncias do presente processo, pode considerar-se justificada, como forma de luta contra a evasão fiscal, a utilização, no âmbito de um procedimento administrativo tributário, das conclusões retiradas da informação obtida sem conhecimento do interessado, com vista à cobrança efetiva do imposto e ao 'bem-estar económico do país'?

13) Na medida em que da resposta à décima e décima primeira questões resulte que a autoridade tributária do Estado-Membro pode utilizar os referidos meios de prova no procedimento administrativo, recai sobre esta, a fim de garantir a efetividade do direito a uma boa administração e dos direitos de defesa nos termos dos artigos 7.°, 8.°, 41.° e 48.° da Carta, conjugados com o artigo 51.º, n.º 1, da Carta, a obrigação absoluta de ouvir o sujeito passivo durante o procedimento administrativo, de lhe garantir o acesso às conclusões que resultam da informação obtida sem o seu conhecimento e de respeitar a finalidade para a qual os referidos dados que figuram nesses meios de prova foram obtidos, ou, neste último contexto, a circunstância de a informação recolhida sem conhecimento do interessado se destinar unicamente a uma investigação de caráter penal impede à partida a utilização dos referidos meios de prova?

14) Caso sejam obtidos e utilizados meios de prova em violação do disposto nos artigos 7.°, 8.°, 41.° e 48.° da Carta, conjugados com o artigo 47.º da Carta, respeita o direito a um recurso efetivo uma legislação nacional nos termos da qual a impugnação por via judicial da legalidade processual de decisões proferidas em processos tributários só pode proceder e levar à anulação da decisão se, em função das circunstâncias do caso, existir a possibilidade concreta de a decisão impugnada ter sido diferente sem o vício de procedimento e se, além disso, o referido vício tiver afetado a posição jurídica efetiva do recorrente ou se os vícios processuais assim cometidos deverem ser tidos em conta num contexto mais abrangente, independentemente da influência que o vício de procedimento que viola o disposto na Carta tenha no desfecho do processo?

15) Exige a efetividade do artigo 47.º da Carta que, numa situação processual como a que está em causa, o tribunal do contencioso administrativo que julga o recurso de uma decisão administrativa da autoridade tributária do Estado-Membro possa fiscalizar a legalidade da obtenção dos meios de prova recolhidos com fins penais e sem conhecimento do interessado, no âmbito de um procedimento de caráter penal, designadamente quando o sujeito passivo contra o qual tenha sido instaurado ao mesmo tempo um processo penal não tenha conhecimento dessa documentação nem tenha podido impugnar a legalidade da mesma perante um tribunal?

16) Tomando também em consideração a sexta questão, deve o [Regulamento n.º 904/2010], designadamente à luz do seu sétimo considerando, nos termos do qual, para que possam cobrar o imposto devido, os Estados-Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta e em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território mas também prestar assistência a outros Estados-Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território, mas que seja devido noutro Estado-Membro, ser interpretado no sentido de que, numa situação de facto como a que caracteriza o presente processo, a autoridade tributária do Estado-Membro que descobre a dívida tributária deve dirigir o pedido à autoridade tributária do Estado-Membro no qual o sujeito passivo que foi objeto de inspeção fiscal já cumpriu a sua obrigação de pagamento do imposto?

17) Em caso de resposta afirmativa à décima sexta questão, se as decisões adotadas pela autoridade tributária do Estado-Membro forem impugnadas e se verificar a sua ilegalidade processual pelo fundamento referido, com base na falta de obtenção de informação e de pedido, o que deve decidir o tribunal que julga o recurso das decisões administrativas adotadas pela autoridade tributária do Estado-Membro, atendendo também ao exposto na décima quarta questão?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral

29 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 17 de agosto de 2015, a WML solicitou, com fundamento no artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a reabertura da fase oral invocando que, com vista a estabelecer a existência de uma montagem artificial no processo principal, a Administração Nacional de Finanças e Alfândegas tinha alegado, na audiência, circunstâncias não evocadas anteriormente ou que não o tinham sido para esse efeito.

30 Este pedido teve lugar antes da apresentação das conclusões do advogado-geral e, por conseguinte, antes de declarada encerrada a fase oral do processo, nos termos do artigo 82.º, n.º 2, do referido Regulamento de Processo. Este deve, portanto, ser entendido como um pedido de reabertura da audiência.

31 Ora, por um lado, a WML participou na audiência e teve a possibilidade de responder oralmente às observações da Administração Nacional de Finanças e Alfândegas. Por outro lado, o Tribunal de Justiça considera-se suficientemente elucidado sobre as circunstâncias do litígio no processo principal para dar uma resposta útil às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, ao qual incumbe, em todo o caso, apreciar as referidas circunstâncias para decidir esse litígio (v., designadamente, neste sentido, acórdão Gauweiler e o., C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 15).

32 Por conseguinte, o pedido é indeferido.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira a quinta e sétima a nona questões

33 Com a primeira a quinta e sétima a nona questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que, para apreciar se, em circunstâncias como as do processo principal, um contrato de licença que tem por objeto o aluguer de um *know-how* que permite a exploração de um sítio Internet através do qual eram prestados serviços audiovisuais interativos, celebrado com uma sociedade com sede num Estado-Membro diferente daquele em cujo território a sociedade comercial que concede a licença tem a sua sede, resultava de um abuso de direito que tinha por finalidade beneficiar do facto de a taxa do IVA aplicável a esses serviços ser menos elevada nesse outro Estado-Membro, são pertinentes o facto de o administrador e acionista único da sociedade comercial que concede a licença ser o criador desse *know-how*, de essa mesma pessoa exercer influência ou controlo sobre o desenvolvimento ou exploração do referido *know-how* e a prestação de serviços nele baseada e o facto de a gestão das operações financeiras, dos recursos humanos e dos instrumentos técnicos necessários à prestação dos referidos serviços ser assegurada por subcontratantes. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, além disso, se as razões de ordem comercial, técnica, organizacional e jurídica invocadas pela sociedade comercial que concede a licença para explicar o aluguer deste mesmo *know-how* à sociedade com sede noutro Estado-Membro devem ser tidas com consideração.

34 Como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, cabe-lhe apreciar os factos que lhe são submetidos e verificar se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão reunidos no litígio no processo principal. Todavia, o Tribunal de Justiça, decidindo a título prejudicial, pode, sendo caso disso, fornecer dados que permitam guiá-lo na sua interpretação (v., designadamente, neste sentido, acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.os 76 e 77, e Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.os 54 a 56).

35 A este respeito, importa recordar que o combate à fraude, à evasão fiscal e a eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela diretiva IVA e que o princípio da proibição das práticas abusivas, aplicável no domínio do IVA, conduz a proibir as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 70, e Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 46 e jurisprudência referida).

36 Nos n.os 74 e 75 do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), o Tribunal de Justiça declarou que a verificação da existência de uma prática abusiva em matéria de IVA exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos nas disposições pertinentes da diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro lado, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal.

37 Em primeiro lugar, quanto à questão de saber se uma operação como o contrato de licença em causa no processo principal tem por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal contrária aos objetivos da diretiva IVA, há que observar, por um lado, que o conceito de «lugar da prestação de serviços» que determina o lugar de tributação da referida prestação tem, como os conceitos de «sujeito passivo», de «prestação de serviços» e de «atividade económica», um caráter objetivo e aplica-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração Fiscal esteja obrigada a averiguar a intenção do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.os 56 e 57, e Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 41).

38 No que diz respeito aos serviços prestados por via eletrónica, como os em causa no processo principal, resulta dos artigos 43.° e 56.°, n.º 1, alínea k), da referida diretiva na sua versão em vigor de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009 ou dos artigos 45.° e 59.°, primeiro parágrafo, alínea k), desta diretiva na sua versão resultante da Diretiva 2008/8 que o lugar da prestação de serviços efetuada a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estejam estabelecidas na União Europeia é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ou, na falta destes, o lugar do seu domicílio ou residência habitual.

39 Por outro lado, as diferenças entre as taxas normais de IVA aplicadas pelos Estados-Membros resultam de a diretiva IVA não efetuar uma harmonização completa, fixando apenas a taxa mínima.

40 Nestas condições, o facto de beneficiar num Estado-Membro de uma taxa normal de IVA, menos elevada do que a em vigor noutro Estado-Membro, não pode ser considerado, em si mesmo, uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária aos objetivos da diretiva IVA.

41 Em contrapartida, o mesmo já não sucede se a prestação de serviços é, na realidade, efetuada nesse outro Estado-Membro. Com efeito, tal situação é contrária ao objetivo das disposições da diretiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços que é de evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (v., neste sentido, acórdão Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 42). Além disso, ao lograr contornar o IVA devido num Estado-Membro, essa situação é contrária quer à obrigação dos Estados-Membros, decorrente dos artigos 4.°, n.º 3, TUE, 325.° TFUE, 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da diretiva IVA, de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude quer ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, segundo o qual os operadores económicos que efetuam as mesmas operações não devem ser tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA (v., neste sentido, acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.ºs 37, 39 e 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, n.ºs 20 a 22; e Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.ºs 25 e 26).

42 Em segundo lugar, quanto à questão de saber se a finalidade essencial de uma operação se limita à obtenção dessa vantagem fiscal, importa recordar que, em matéria de IVA, o Tribunal de Justiça já declarou que, quando o sujeito passivo pode escolher entre duas operações, não está obrigado a optar pela que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado, antes tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de modo a limitar a sua dívida fiscal (v., designadamente, acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 73; Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.º 47; e Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, n.º 27). Os sujeitos passivos têm assim geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais (acórdão RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, n.º 53).

43 No que diz respeito ao processo principal, há que salientar que resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que a Lalib é uma sociedade distinta da WML, não sendo uma sucursal, uma filial ou uma agência desta, e que pagou o IVA em Portugal.

44 Nestas circunstâncias, com vista a concluir que o contrato de licença em causa resultava de uma prática abusiva destinada a beneficiar de uma taxa de IVA menos elevada na Madeira, há que provar que o referido contrato constituía uma montagem puramente artificial que dissimulava o facto de a prestação de serviços em causa, em concreto a exploração do sítio Internet mediante a utilização do *know-how* da WML, não ser realmente efetuada na Madeira, pela Lalib, mas na Hungria, pela WML. Quanto à verificação do lugar real da referida prestação, a mesma deve assentar em elementos objetivos e comprováveis por terceiros como a existência física da Lalib em termos de instalações, de recursos humanos e de equipamentos (v., por analogia, acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, n.º 67).

45 Para determinar se o referido contrato constituía uma montagem desse tipo, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar o conjunto dos elementos factuais que lhe são submetidos, averiguando, nomeadamente, se a fixação da sede da atividade económica ou do estabelecimento estável da Lalib na Madeira não foi real ou se esta sociedade não possuía, para efeitos do exercício da atividade económica em causa, uma estrutura apropriada em termos de instalações, de recursos humanos e técnicos, ou ainda se a referida sociedade não exercia essa atividade económica em seu nome e por conta própria, sob a sua responsabilidade e risco.

46 Em contrapartida, o facto de o administrador e acionista único da WML ser o criador do *know-how* da WML, de essa pessoa exercer influência ou controlo sobre o desenvolvimento e exploração desse *know-how* e a prestação de serviços nele baseada, de a gestão das operações financeiras, dos recursos humanos e dos instrumentos técnicos necessários à prestação dos referidos serviços ser assegurada por subcontratantes, tal como as razões que possam ter levado a WML a alugar o *know-how* em causa à Lalib em vez de o explorar ela mesma, não são decisivos em si mesmos.

47 Por último, para responder às interrogações do órgão jurisdicional de reenvio quanto à questão de saber se um contrato de licença, como o que está em causa no processo principal, pode ser considerado uma prática abusiva à luz da liberdade de estabelecimento e da livre prestação de serviços, há que observar, por um lado, que a natureza das relações existentes entre a sociedade comercial que concede a licença em causa, em concreto a WML, e a sociedade comercial que a adquire, em concreto a Lalib, não parece estar abrangida pelo âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento, dado que a Lalib não é uma filial, sucursal ou agência da WML.

48 Por outro lado, na medida em que as diferenças entre as taxas normais de IVA aplicadas pelos Estados-Membros resultam de a diretiva IVA não efetuar uma harmonização completa, o simples facto de um contrato de licença, como o que está em causa no processo principal, ter sido celebrado com uma sociedade com sede num Estado-Membro que aplica uma taxa normal de IVA menos elevada do que a do Estado-Membro onde a sociedade comercial que concede a licença tem a sua sede não pode, na falta de outros elementos, ser considerado uma prática abusiva à luz da livre prestação de serviços.

49 Por conseguinte, há que responder à primeira a quinta e sétima a nona questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que, para apreciar se, em circunstâncias como as do processo principal, um contrato de licença que tem por objeto o aluguer de um *know-how* que permite a exploração de um sítio Internet através do qual eram prestados serviços audiovisuais interativos, celebrado com uma sociedade com sede num Estado-Membro diferente daquele em cujo território a sociedade comercial que concede essa licença tem sua sede, resultava de um abuso de direito que tinha por finalidade beneficiar da taxa menos elevada do IVA aplicável a esses serviços nesse outro Estado-Membro, o facto de o administrador e acionista único desta última sociedade ser o criador desse *know-how*, de essa mesma pessoa exercer influência ou controlo sobre o desenvolvimento ou exploração do referido *know-how* e a prestação de serviços nele baseada, de a gestão das operações financeiras, dos recursos humanos e dos instrumentos técnicos necessários à prestação dos referidos serviços ser assegurada por subcontratantes, bem como as razões que podem ter levado a sociedade comercial que concede a licença a alugar o *know-how* em causa a uma sociedade com sede nesse outro Estado-Membro em vez de a explorar ela mesma, não são decisivos em si mesmos.

50 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar o conjunto das circunstâncias do processo principal para determinar se esse contrato constituía uma montagem puramente artificial para dissimular o facto de a prestação de serviços em causa não ser realmente efetuada pela sociedade comercial que adquiriu a licença, mas sim pela sociedade comercial que concedeu a licença, averiguando nomeadamente se a fixação da sede da atividade económica ou do estabelecimento estável da sociedade comercial que adquiriu a licença não foi real ou se esta sociedade não possuía, para efeitos

do exercício da atividade económica em causa, uma estrutura apropriada em termos de instalações, de recursos humanos e técnicos, ou ainda se a referida sociedade não exercia essa atividade económica em seu nome e por conta própria, sob a sua responsabilidade e risco.

Quanto à sexta questão

51 Com a sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que, em caso de verificação da existência de uma prática abusiva destinada a fixar o lugar de uma prestação de serviços num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação devia ter sido efetuada se essa prática abusiva não se tivesse verificado, o facto de o IVA ter sido pago nesse outro Estado-Membro nos termos da respetiva legislação obsta a que se proceda à recuperação desse imposto no Estado-Membro do lugar em que essa prestação de serviços foi realmente efetuada.

52 A este respeito, basta recordar que, quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas dessa prática (acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 98, e Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 50).

53 Daqui decorre que o lugar de uma prestação de serviços deve ser retificado se tiver sido fixado num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação teria sido efetuada se a prática abusiva não se tivesse verificado e que o IVA deve ser pago no Estado-Membro em que era devido, mesmo que tenha sido pago no outro Estado.

54 Por conseguinte, há que responder à sexta questão que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que, em caso de verificação da existência de uma prática abusiva destinada a fixar o lugar de uma prestação de serviços num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação devia ter sido efetuada se essa prática abusiva não se tivesse verificado, o facto de o IVA ter sido pago nesse outro Estado-Membro nos termos da respetiva legislação não obsta a que se proceda à recuperação desse imposto no Estado-Membro do lugar em que essa prestação de serviços foi realmente efetuada.

Quanto à décima sexta e décima sétima questões

55 Com a décima sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o Regulamento n.º 904/2010 deve ser interpretado no sentido de que a Administração Fiscal de um Estado-Membro que aprecia a exigibilidade do IVA relativo a prestações que já foram sujeitas a IVA noutros Estados-Membros deve dirigir um pedido de cooperação às Administrações Fiscais desses outros Estados-Membros.

56 A este respeito, impõe-se concluir que o referido regulamento, que, nos termos do seu artigo 1.º, estabelece as condições em que as autoridades nacionais competentes cooperam entre si e com a Comissão Europeia e define, para esse efeito, as regras e os procedimentos, não esclarece em que condições a autoridade tributária de um Estado-Membro deve dirigir um pedido de cooperação administrativa à autoridade tributária de um outro Estado-Membro.

57 No entanto, atendendo ao dever de cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta, enunciado no considerando 7 deste regulamento, um pedido desse tipo pode ser oportuno, e até necessário.

58 Tal pode acontecer, nomeadamente, quando a Administração Fiscal de um Estado-Membro sabe, ou deve razoavelmente saber, que a Administração Fiscal de um outro Estado-Membro dispõe de informações que são úteis, e até indispensáveis, para determinar se o IVA é exigível no primeiro Estado-Membro.

59 Deve, portanto, responder-se à décima sexta questão que o Regulamento n.º 904/2010 deve ser interpretado no sentido de que a Administração Fiscal de um Estado-Membro que aprecia a exigibilidade do IVA relativo a prestações que já foram sujeitas a este imposto noutros Estados-Membros deve dirigir um pedido de informações às Administrações Fiscais desses outros Estados-Membros quando esse pedido for útil, e até indispensável, para determinar se o IVA é exigível no primeiro Estado-Membro.

60 Tendo em conta a resposta dada à décima sexta questão, não há que responder à décima sétima questão.

Quanto à décima a décima quinta questões

61 Com a décima a décima quinta questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, para efeitos da aplicação dos artigos 4.°, n.º 3, TUE, 325.° TFUE, 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da diretiva IVA, a Administração Fiscal possa, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído, sem o conhecimento do sujeito passivo, por exemplo, através de interceções de telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico.

62 Decorre da fundamentação da decisão de reenvio e da formulação das questões submetidas que o órgão jurisdicional de reenvio se questiona, em primeiro lugar, se, face à grande discricionariedade deixada aos Estados-Membros para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e lutar contra a fraude e evasão fiscais, a Administração Fiscal pode, no âmbito de um procedimento administrativo, recolher e utilizar tais provas, tendo as mesmas sido inicialmente obtidas para efeitos de ações penais, através de meios específicos do processo penal que confere às pessoas, por outro lado, garantias de que não gozam no âmbito do procedimento administrativo. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à existência dessa possibilidade e, se for esse o caso, sobre os limites e as obrigações que decorrem, a este respeito, do artigo 8.º da CEDH e dos artigos 7.°, 8.° e 52.° da Carta.

63 No caso de essa possibilidade ser reconhecida, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se, de seguida, sobre se a Administração Fiscal tem, a fim de garantir o respeito dos direitos de defesa previsto no artigo 48.º da Carta e do princípio da boa administração consagrado no respetivo artigo 41.º, a obrigação de facultar ao sujeito passivo o acesso às provas assim obtidas e de o ouvir.

64 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se o artigo 47.º da Carta implica que o tribunal chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da Administração Fiscal que procedeu à liquidação possa fiscalizar a legalidade da obtenção dos meios de prova recolhidos no âmbito do processo penal, quando o sujeito passivo dela não tenha podido ter conhecimento nesse processo e não tenha podido impugnar a sua legalidade perante outro tribunal. Além disso, face a uma regulamentação nacional segundo a qual um vício processual só acarreta a anulação da decisão impugnada que enferma de tal vício se a mesma pudesse ter sido diferente na falta de tal vício e se a situação jurídica do recorrente for por isso afetada, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se o direito a um recurso judicial efetivo exige, em caso de violação das disposições da Carta, que se anule esta decisão independentemente da repercussão dessa violação.

65 A este respeito, há que recordar, em primeiro lugar, que é em conformidade com as regras de prova do direito nacional que se deve averiguar se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão reunidos. No entanto, tais regras não devem atentar contra a eficácia do direito da União (v., neste sentido, acórdão Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 76).

66 Em segundo lugar, segundo jurisprudência constante, os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis em todas as situações reguladas pelo direito da União (v., neste sentido, acórdão Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 19 e jurisprudência referida).

67 Em terceiro lugar, uma liquidação do IVA na sequência da verificação de uma prática abusiva, como a que é objeto do litígio no processo principal, constitui uma aplicação dos artigos 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da diretiva IVA e do artigo 325.º TFUE e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta (v., neste sentido, acórdão Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.ºs 25 a 27).

68 Daqui decorre que o direito da União não se opõe a que a Administração Fiscal possa, no âmbito de um procedimento administrativo, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído, desde que seja assegurado o respeito dos direitos garantidos pelo direito da União, especialmente pela Carta.

69 Quanto ao alcance e à interpretação dos direitos garantidos pela Carta, o respetivo artigo 52.º, n.º 1, enuncia que qualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos pela Carta deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas restrições só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros.

70 No caso em apreço, no que se refere, em primeiro lugar, à obtenção de provas no âmbito do processo penal, importa recordar que o artigo 7.º da Carta, relativo ao direito ao respeito da vida privada e familiar, consagra direitos correspondentes aos que são garantidos pelo artigo 8.º, n.º 1, da CEDH e que se deve, portanto, em conformidade com o artigo 52.º, n.º 3, da Carta, dar ao referido artigo 7.º o mesmo sentido e o mesmo alcance que o sentido e o alcance conferidos ao artigo 8.º, n.º 1, da CEDH, conforme interpretado pela jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (acórdãos McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, n.º 53, e Dereci e o., C-256/11, EU:C:2011:734, n.º 70).

71 Assim, uma vez que as interceções de telecomunicações constituem ingerências no exercício do direito garantido pelo artigo 8.º, n.º 1, da CEDH [v., designadamente, TEDH, Klass e outros c. Alemanha, de 6 de setembro de 1978, série A, n.º 28, § 41; Malone c. Reino Unido, de 2 de agosto de 1984, série A, n.º 82, § 64; Kruslin c. França e Huvig c. França, de 24 de abril de 1990, série A, n.ºs 176-A e 176-B, §§ 26 e 25; e Weber e Saravia c. Alemanha (dec.), n.º 54934/00, § 79, TEDH 2006-X], constituem igualmente uma restrição ao exercício do direito consagrado no artigo 7.º da Carta.

72 O mesmo se aplica às apreensões de mensagens de correio eletrónico efetuadas no decurso das visitas domiciliárias às instalações profissionais ou comerciais de uma pessoa singular ou às instalações de uma sociedade comercial, que constituem igualmente ingerências no exercício do direito garantido pelo artigo 8.º da CEDH (v., designadamente, TEDH, Niemietz c. Alemanha, de 16 de dezembro de 1992, série A, n.º 251-B, §§ 29 a 31; Société Colas Est e outros c. França, n.º 37971/97, §§ 40 e 41, TEDH 2002-III, e Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França, n.ºs 63629/10 e 60567/10, § 63, de 2 de abril de 2015).

73 Tais restrições só podem, assim, ter lugar se estiverem previstas na lei e se, na observância do princípio da proporcionalidade, forem necessárias e corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União.

74 No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já declarou que, de acordo com esse princípio, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar não devem ir além do que é necessário para alcançar os objetivos destinados a garantir a exata cobrança do IVA e a evitar a fraude (acórdão R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 45).

75 No litígio no processo principal, tendo as interceções de telecomunicações e a apreensão de mensagens de correio eletrónico sido efetuadas no âmbito de um processo penal, é à luz deste que o seu objetivo e a sua necessidade devem ser apreciados.

76 A este respeito, há que observar, conforme foi recordado no n.º 35 do presente acórdão, que, sendo o combate à fraude, à evasão fiscal e a eventuais abusos um objetivo reconhecido e encorajado pela diretiva IVA (v., designadamente, neste sentido, acórdão Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 171), as medidas de investigação aplicadas no âmbito de um processo penal com vista, nomeadamente, à repressão de infrações nesta matéria têm uma finalidade que corresponde a um objetivo de interesse geral reconhecido pela União.

77 Quanto ao exame da necessidade das medidas de investigação, importa salientar que, na audiência, a Administração Fiscal referiu que a apreensão das mensagens de correio eletrónico tinha sido efetuada sem autorização judicial. A este respeito, importa observar que, na falta de uma autorização judicial prévia, a proteção dos indivíduos contra as infrações arbitrárias do poder público aos direitos garantidos pelo artigo 7.º da Carta exige um enquadramento legal e uma limitação estrita dessa apreensão (v. TEDH, Camenzind c. Suíça, de 16 de dezembro de 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, § 45). Assim, esta apreensão só é compatível com o referido artigo 7.º se a legislação e a prática internas oferecerem garantias adequadas e suficientes contra os abusos e a arbitrariedade [v., designadamente, TEDH, Funke c. França, de 25 de fevereiro de 1993, série A, n.º 256-A, §§ 56 e 57; Miailhe c. França (n.º 1), de 25 de fevereiro de 1993, série A, n.º 256-C, §§ 37 e 38; e Société Colas Est e outros c. França, já referido, §§ 48 e 49].

78 No âmbito deste exame, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se a não existência de um mandato judicial prévio estava, em certa medida, contrabalançada pela possibilidade de a pessoa visada na apreensão solicitar *a posteriori* a fiscalização jurisdicional quer da legalidade quer da necessidade desta, devendo essa fiscalização ser eficaz nas circunstâncias particulares do processo em causa (v. TEDH, Smirnov c. Rússia, n.º 71362/01, § 45, TEDH 2007-VII).

79 Em segundo lugar, no que diz respeito à recolha e utilização das provas pela Administração Fiscal, importa observar que não há que examinar, no caso em apreço, se a transmissão das provas pelo serviço responsável pela investigação criminal e a sua recolha pelo serviço que conduziu o procedimento administrativo com vista à sua utilização constituem uma violação do direito à proteção dos dados de caráter pessoal garantido pelo artigo 8.º da Carta, dado que a WML não é uma pessoa singular e não pode, por isso, beneficiar desta proteção na medida em que a sua denominação social não identifica nenhuma pessoa singular (v., neste sentido, acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert, C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662, n.ºs 52 e 53).

80 Em contrapartida, à luz do artigo 7.º da Carta, há que considerar que a utilização pela Administração Fiscal de provas obtidas no âmbito de um processo penal não concluído, através de interceções de telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico, constitui, enquanto tal, uma restrição ao exercício do direito garantido por este artigo. Deve, portanto, apurar-se se esta utilização cumpre os requisitos enunciados no artigo 52.º, n.º 1, da Carta.

81 A este respeito, há que sublinhar que o requisito de que qualquer restrição ao exercício deste direito deve ser prevista por lei implica que a base legal que permite a utilização, pela Administração Fiscal, das provas mencionadas no número anterior deve ser suficientemente clara e precisa e que, ao definir ela mesma o alcance da restrição ao exercício do direito garantido pelo artigo 7.º da Carta, oferece uma certa proteção contra eventuais violações arbitrárias desta Administração (v., designadamente, TEDH, Malone c. Reino Unido, de 2 de agosto de 1984, série A, n.º 82, § 67, e Gillan e Quinton c. Reino Unido, de 12 de janeiro de 2010, n.º 4158/05, § 77, TEDH 2010).

82 Ao examinar a necessidade dessa utilização no processo principal, há nomeadamente que apreciar, como salientou o advogado-geral no n.º 133 das suas conclusões, se ela é proporcional ao objetivo prosseguido, averiguando se meios de investigação menos violadores do direito garantido pelo artigo 7.º da Carta do que as interceções de telecomunicações e a apreensão de mensagens de correio eletrónico, como uma simples inspeção às instalações da WML e um pedido de informações ou de investigação administrativa dirigido à Administração portuguesa nos termos do Regulamento n.º 904/2010, não teriam permitido obter todas as informações necessárias.

83 Por outro lado, quanto ao respeito dos direitos de defesa e do princípio da boa administração, há que observar que os artigos 41.° e 48.° da Carta referidos pelo órgão jurisdicional de reenvio não são pertinentes no processo principal. Com efeito, por um lado, resulta claramente da letra do artigo 41.º da Carta que este não se dirige aos Estados-Membros, mas unicamente às instituições, órgãos e organismos da União (acórdãos YS e o., C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081, n.º 67, e Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 44). Por outro lado, o artigo 48.º da Carta protege a presunção de inocência e os direitos de defesa de que deve beneficiar um «arguido», não sendo por isso aplicável no referido processo.

84 No entanto, o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da União que é aplicável sempre que a Administração se proponha adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses. Por força deste princípio, os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão. Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade (acórdão Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 38 e jurisprudência referida).

85 No caso em apreço, resulta das observações escritas da WML e das discussões na audiência que a Administração Fiscal facultou a esta sociedade acesso às transcrições das conversações telefónicas e às mensagens de correio eletrónico utilizadas como elementos de prova para fundamentar a decisão de liquidação e que a WML teve a possibilidade de ser ouvida sobre esses elementos antes da adoção da referida decisão, o que incumbe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

86 Em terceiro lugar, quanto à questão do direito a um recurso judicial efetivo garantido pelo artigo 47.º da Carta e às consequências a retirar de uma violação dos direitos garantidos pelo direito da União, importa recordar que, nos termos deste artigo, toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos nesse artigo.

87 A efetividade da fiscalização jurisdicional garantida por este artigo exige que o tribunal que procede à fiscalização da legalidade de uma decisão que constitua uma aplicação do direito da União possa verificar se as provas em que se baseia essa decisão não foram obtidas e utilizadas em violação dos direitos garantidos pelo referido direito e, em especial, pela Carta.

88 Este requisito está cumprido se o tribunal chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da Administração Fiscal que procedeu à liquidação do IVA estiver habilitado a fiscalizar se as provas provenientes de um processo penal paralelo ainda não concluído, nas quais se baseia esta decisão, foram obtidas nesse processo penal em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União ou puder pelo menos assegurar, com fundamento numa fiscalização já exercida por um tribunal penal no âmbito de um procedimento contraditório, que as referidas provas foram obtidas nos termos deste direito.

89 Se este requisito não estiver cumprido e, portanto, o direito ao recurso judicial não for efetivo, ou em caso de violação de um outro direito garantido pelo direito da União, as provas obtidas no âmbito do processo penal e utilizadas no procedimento administrativo fiscal devem ser ignoradas e a decisão impugnada que nelas assenta deve ser anulada se, por esse motivo, deixar de ter fundamento.

90 Por conseguinte, há que responder à décima a décima quinta questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, para efeitos da aplicação dos artigos 4.°, n.º 3, TUE, 325.° TFUE, 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da diretiva IVA, a Administração Fiscal possa, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído, sem o conhecimento do sujeito passivo, através, por exemplo, de interceções de telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico, desde que a obtenção dessas provas no âmbito do referido processo penal e a utilização das mesmas no âmbito do procedimento administrativo não violem os direitos garantidos pelo direito da União.

91 Em circunstâncias como as do processo principal, nos termos dos artigos 7.°, 47.° e 52.°, n.º 1, da Carta, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio que fiscaliza a legalidade da decisão que procedeu a uma liquidação do IVA com base em tais provas verificar, por um lado, se as interceções de telecomunicações e a apreensão de mensagens de correio eletrónico eram meios de investigação previstos por lei e necessários no âmbito do processo penal e, por outro, se a utilização, pela referida Administração, das provas obtidas por esses meios também era autorizada por lei e necessária. Além disso, cabe-lhe verificar se, em conformidade com o princípio geral do respeito dos direitos de defesa, o sujeito passivo teve a possibilidade de, no âmbito do procedimento administrativo, ter acesso a essas provas e de ser ouvido sobre as mesmas. Se concluir que esse sujeito passivo não teve essa possibilidade ou que essas provas foram obtidas no âmbito do processo penal ou utilizadas no procedimento administrativo em violação do artigo 7.º da Carta, o referido órgão jurisdicional nacional deve ignorar essas provas e anular a referida decisão se esta deixar, por esse motivo, de ter fundamento. Tais provas também devem ser ignoradas se esse órgão jurisdicional não estiver habilitado a fiscalizar se as mesmas foram obtidas no âmbito de um processo penal em conformidade com o direito da União ou não puder pelo menos assegurar, com fundamento numa fiscalização já exercida por um tribunal penal no âmbito de um procedimento contraditório, que estas foram obtidas de acordo com esse direito.

Quanto às despesas

92 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **O direito da União deve ser interpretado no sentido de que, para apreciar se, em circunstâncias como as do processo principal, um contrato de licença que tem por objeto o aluguer de um *know-how* que permite a exploração de um sítio Internet através do qual eram prestados serviços audiovisuais interativos, celebrado com uma sociedade com sede num Estado-Membro diferente daquele em cujo território a sociedade comercial que concede essa licença tem a sua sede, resultava de um abuso de direito que tinha por finalidade beneficiar da taxa menos elevada do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a esses serviços nesse outro Estado-Membro, o facto de o administrador e acionista único desta última sociedade ser o criador desse *know-how*, de essa mesma pessoa exercer influência ou controlo sobre o desenvolvimento ou exploração do referido *know-how* e a prestação de serviços nele baseada, de a gestão das operações financeiras, dos recursos humanos e dos instrumentos técnicos necessários à prestação dos referidos serviços ser assegurada por subcontratantes, bem como as razões que podem ter levado a sociedade**

comercial que concede a licença a alugar o *know-how* em causa a uma sociedade com sede nesse outro Estado-Membro em vez de a explorar ela mesma, não são decisivos em si mesmos.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar o conjunto das circunstâncias do processo principal para determinar se esse contrato constituía uma montagem puramente artificial para dissimular o facto de a prestação de serviços em causa não ser realmente efetuada pela sociedade comercial que adquiriu a licença, mas sim pela sociedade comercial que concedeu a licença, averiguando nomeadamente se a fixação da sede da atividade económica ou do estabelecimento estável da sociedade comercial que adquiriu a licença não foi real ou se esta sociedade não possuía, para efeitos do exercício da atividade económica em causa, uma estrutura apropriada em termos de instalações, de recursos humanos e técnicos, ou ainda se a referida sociedade não exercia essa atividade económica em seu nome e por conta própria, sob a sua responsabilidade e risco.

2) **O direito da União deve ser interpretado no sentido de que, em caso de verificação da existência de uma prática abusiva destinada a fixar o lugar de uma prestação de serviços num Estado-Membro diferente daquele em que a prestação devia ter sido efetuada se essa prática abusiva não se tivesse verificado, o facto de o imposto sobre o valor acrescentado ter sido pago nesse outro Estado-Membro nos termos da respetiva legislação não obsta a que se proceda à recuperação desse imposto no Estado-Membro do lugar em que essa prestação de serviços foi realmente efetuada.**

3) **O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a Administração Fiscal de um Estado-Membro que aprecia a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado relativo a prestações que já foram sujeitas a este imposto noutros Estados-Membros deve dirigir um pedido de informações às Administrações Fiscais desses outros Estados-Membros quando esse pedido for útil, e até indispensável, para determinar se o imposto sobre o valor acrescentado é exigível no primeiro Estado-Membro.**

4) **O direito da União deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que, para efeitos da aplicação dos artigos 4.°, n.º 3, TUE, 325.° TFUE, 2.°, 250.°, n.º 1, e 273.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a Administração Fiscal possa, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído, sem o conhecimento do sujeito passivo, através, por exemplo, de interceções de telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico, desde que a obtenção dessas provas no âmbito do referido processo penal e a utilização das mesmas no âmbito do procedimento administrativo não violem os direitos garantidos pelo direito da União.**

Em circunstâncias como as do processo principal, nos termos dos artigos 7.°, 47.° e 52.°, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio que fiscaliza a legalidade da decisão que procedeu a uma liquidação do imposto sobre o valor acrescentado com base em tais provas verificar, por um lado, se as interceções de telecomunicações e a apreensão de mensagens de correio eletrónico eram meios de investigação previstos por lei e necessários no âmbito do processo penal e, por outro, se a utilização, pela referida Administração, das provas obtidas por esses meios também era autorizada por lei e necessária. Além disso, cabe-lhe verificar se, em conformidade com o princípio geral do respeito dos direitos de defesa, o sujeito passivo teve a possibilidade de, no âmbito do procedimento administrativo, ter acesso a essas provas e de ser ouvido sobre as mesmas. Se concluir que esse sujeito passivo não teve essa possibilidade ou que essas

provas foram obtidas no âmbito do processo penal ou utilizadas no procedimento administrativo em violação do artigo 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o referido órgão jurisdicional nacional deve ignorar essas provas e anular a referida decisão se esta deixar, por esse motivo, de ter fundamento. Tais provas também devem ser ignoradas se esse órgão jurisdicional não estiver habilitado a fiscalizar se as mesmas foram obtidas no âmbito de um processo penal em conformidade com o direito da União ou não puder pelo menos assegurar, com fundamento numa fiscalização já exercida por um tribunal penal no âmbito de um procedimento contraditório, que estas foram obtidas de acordo com esse direito.

Assinaturas