HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 decembrie 2015*

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 2, 24, 43, 250 și 273 — Locul prestării serviciilor furnizate pe cale electronică — Stabilire artificială a acestui loc prin intermediul unui aranjament lipsit de realitate economică — Abuz de drept — Regulamentul (UE) nr. 904/2010 — Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene — Articolele 7, 8, 41, 47 și 48, articolul 51 alineatul (1) și articolul 52 alineatele (1) și (3) — Dreptul la apărare — Dreptul de a fi ascultat — Utilizare de către administrația fiscală de probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele și neîncheiate, fără cunoștința persoanei impozabile — Interceptări de telecomunicații și ridicări de mesaje electronice”

În cauza C-419/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 3 septembrie 2014, primită de Curte la 8 septembrie 2014, în procedura

WebMindLicenses Kft.

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru WebMindLicenses Kft., de Z. Várszegi și de Cs. Dékány, ügyvédek;

— pentru Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, de D. Bajusz, ügyvéd;

— pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: maghiara.

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de A. Cunha și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de A. Tokár, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 septembrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 24 alineatul (1), a articolelor 43 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), a Regulamentului (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO L 268, p. 1), a articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolelor 49 TFUE, 56 TFUE și 325 TFUE, precum și a articolelor 7, 8, 41, 47, 48, 51 și 52 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între WebMindLicences Kft. (denumită în continuare „WML”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția principală fiscală și vamală pentru marii contribuabili, denumită în continuare „Administrația Națională Fiscală și Vamală”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie a acesteia din urmă prin care se dispune plata diferitor sume cu titlu de impozite pentru exercițiile 2009-2011, precum și a unei amenzi și a unor penalități de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA) prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 În temeiul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă:

„Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată precizează că „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

6 În versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2009, directiva menționată prevedea, la articolul 43, următoarele:

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

7 În versiunea sa rezultată din Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei TVA în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11), în vigoare de la 1 ianuarie 2010, aceasta din urmă prevede, la articolul 45:

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

8 Articolul 56 din directiva menționată, în versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2009, prevedea:

„(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;

[…]"

9 Anexa II menționată, intitulată „Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k)", menționează printre altele „furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor", precum și „furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date".

10 Articolul 59 din directiva TVA, în versiunea rezultată din Directiva 2008/8, prevede:

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

[…]

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

[…]"

11 În temeiul articolului 250 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite."

12 Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA 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.

[…]”

13 Regulamentul nr. 904/2010 menționează în considerentul (7):

„În vederea colectării taxei datorate, statele membre ar trebui să coopereze pentru a contribui la garantarea faptului că TVA este stabilită corect. 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.”

14 În temeiul articolului 1 din acest regulament:

„(1) Prezentul regulament stabilește condițiile în care autoritățile competente din statele membre responsabile pentru aplicarea legislației privind TVA trebuie să coopereze între ele și cu Comisia pentru a asigura respectarea respectivei legislații.

În acest scop, prezentul regulament stabilește norme și proceduri care să permită autorităților competente ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA, la controlul aplicării corecte a TVA, mai ales în cazul tranzacțiilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA. Prezentul regulament stabilește în special normele și procedurile care permit statelor membre să colecteze și să facă schimb de astfel de informații pe cale electronică.

[…]”

Dreptul maghiar

15 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 stabil sau reședința obișnuită.”

16 Articolul 46 din această lege 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 stabil sau reședința obișnuită, cu condiția ca acesta să se afle în afara teritoriului Comunității.

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

[…]

k) servicii furnizate pe cale electronică.

[…]”

17 Articolul 50 alineatele 4-6 din Legea nr. CXL din 2004 privind dispozițiile generale în materie de procedură și servicii administrative (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) prevede:

„(4) În cadrul procedurii administrative, este posibilă utilizarea probelor care sunt de natură să faciliteze clarificarea faptelor. Constituie probe printre altele: declarațiile părților, documentele, declarațiile martorilor, procesele-verbale de cercetare la fața locului, rapoartele de expertiză, procesele-verbale realizate cu ocazia controlului administrativ și probele materiale.

(5) Autoritatea administrativă alege în mod liber mijloacele de probă pe care intenționează să le utilizeze. Legea poate impune autorității administrative să aleagă ca temei al deciziei sale un mijloc de probă în mod exclusiv; în plus, un act cu putere de lege sau o normă administrativă poate, pentru anumite cauze, să impună utilizarea unui mijloc de probă special sau să ceară opinia unui anumit organ.

(6) Autoritatea administrativă apreciază probele izolat și în ansamblul lor și stabilește faptele în funcție de convingerea pe care a dobândit-o pe această bază.”

18 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.”

19 Articolul 97 alineatele (4)-(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.

(5) Mijloacele de probă și probele sunt în special: documentele, expertizele, declarațiile contribuabilului, ale reprezentantului său, ale angajaților acestuia sau ale altor contribuabili, declarațiile martorilor, cercetarea la fața locului, achizițiile-test, achizițiile-test secrete, producțiile de probă, inventarele la fața locului, datele altor contribuabili, constatările controalelor conexe care au fost dispuse, conținutul informațiilor comunicate, datele sau informațiile electronice provenind din registrele altor administrații sau accesibile publicului.

(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.”

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

20 WML este o societate comercială înmatriculată în Ungaria, constituită în anul 2009, al cărei administrator deține în întregime capitalul social. Prin contractul din 1 septembrie 2009, această societate a obținut gratuit de la Hypodest Patent Development Company, o societate cu sediul în Portugalia, un know-how care permite exploatarea unui site internet prin care erau furnizate servicii audiovizuale interactive cu caracter erotic în care interveneau în timp real persoane fizice care se aflau în întreaga lume (denumit în continuare „know-how-ul WML”). La aceeași dată, ea a transferat know-how-ul menționat, printr-un contract de licență, către Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (denumită în continuare „Lalib”), societate cu sediul în Madeira (Portugalia).

21 În urma unui control fiscal la WML referitor la o parte a anului 2009 și la anii 2010 și 2011, administrația fiscală de prim grad a efectuat, prin decizia din 8 octombrie 2013, diverse rectificări și a impus acestei societăți plata diferitor sume, dintre care 10 293 457 000 forinți maghiari (HUF) cu titlu de TVA, 7 940 528 000 HUF cu titlu de amendă și 2 985 262 000 HUF cu titlu de penalități de întârziere, pentru motivul că, potrivit probelor pe care le strânsese, transferul know-how-ului de la WML către Lalib nu corespundea unei operațiuni economice reale, acest know-how fiind exploatat în realitate de WML, astfel încât trebuia să se considere că exploatarea know-how-ului menționat avusese loc pe teritoriul maghiar.

22 Această decizie a fost modificată în parte de Administrația Națională Fiscală și Vamală, care a considerat însă și că know-how-ul WML nu fusese exploatat efectiv de către și pentru Lalib și că, în consecință, prin încheierea contractului de licență, WML săvârșise un abuz de drept prin care a urmărit eludarea legislației fiscale maghiare, mai puțin avantajoasă decât legislația fiscală portugheză. În susținerea acestei concluzii, s-a arătat în special că WML nu avusese niciodată intenția să transfere către Lalib 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 în cauză, că societatea portugheză avea un mod de administrare irațional și o activitate în mod deliberat deficitară și nu dispunea de o capacitate de exploatare autonomă.

23 WML a formulat o acțiune împotriva deciziei Administrației Naționale Fiscale și Vamale, căreia îi reproșează că a utilizat probe obținute fără cunoștința sa prin intermediul unor interceptări de telecomunicații și al ridicării de mesaje electronice în cadrul unei proceduri penale paralele la care nu a avut acces.

24 Ea a arătat, pe de altă parte, că participarea Lalib la exploatarea know-how-ului WML avea rațiuni comerciale, tehnice și juridice. Astfel, serviciile în cauză, accesibile prin internet contra cost, nu ar fi putut fi furnizate din Ungaria în perioada examinată, afilierea la un sistem de card bancar fiind atunci imposibilă în această țară pentru asemenea servicii. Ea nu ar fi avut nici resurse umane, nici competență tehnică, nici activele, nici portofoliul de contracte, nici contactele internaționale care să îi permită să exploateze site-ul internet în cauză. Lalib, titulară a numelor de domenii, în calitate de furnizor de conținut, ar fi fost cea care a suportat răspunderea civilă și penală a serviciilor propuse.

Prin urmare, încheierea contractului de licență cu Lalib nu ar fi avut un scop fiscal, iar TVA-ul ar fi fost achitat în mod corespunzător în Portugalia. În plus, ea nu ar fi beneficiat de un veritabil avantaj fiscal, diferența cotelor de TVA aplicate în Ungaria și în Portugalia fiind atunci de mică importanță.

25 Referindu-se la Hotărârile Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) și Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), instanța de trimitere arată că, având în vedere specificitatea serviciilor în cauză oferite prin internet, ridică problema împrejurărilor care trebuie luate în considerare pentru a aprecia, în vederea stabilirii locului de prestare a serviciilor, dacă montajul contractual utilizat își are originea într-o practică abuzivă.

26 Solicită, pe de altă parte, să se stabilească dacă rezultă din obiectivele Directivei TVA că administrația fiscală poate culege probe obținute în cadrul unei proceduri penale, inclusiv prin mijloace secrete, și să le utilizeze pentru a constitui temeiul unei decizii administrative. În această privință, referindu-se la Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), instanța ridică problema limitelor pe care carta le impune autonomiei instituționale și procedurale a statelor membre.

27 Instanța de trimitere arată, în plus, că în cauza principală se ridică de asemenea 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.

28 În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii 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 pur artificial, 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, și chiar o influență dominantă, 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 acelui 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 s-a pus în aplicare 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 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 exploatare[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 discuție 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 absența operațiunii care constituie o practică abuzivă implică posibilitatea ca autoritatea fiscală a statului membru să stabilească în mod diferit statul membru al locului de prestare a serviciilor 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 unei alte societăți, persoană impozabilă într-un alt stat membru, know-how-ul pentru furnizarea unui serviciu interactiv cu conținut clasat X, printr-o tehnologie de comunicare 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 competența 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 frauda 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 stabilirii faptelor, este îndrituită să admită date, informații și mijloace de probă obținute de serviciul de investigații al autorității fiscale în contextul unei proceduri penale fără cunoștința persoanei impozabile, de exemplu procese-verbale de interceptări, precum și să le utilizeze ca bază pentru evaluarea consecințelor juridice și că, la rândul său, instanța de contencios

administrativ sesizată cu acțiunea împotriva deciziei administrative a autorității fiscale din statul membru este îndrituită 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 efectivă 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 subordonează, 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 în care datele conținute în respectivele 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 să poată 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 care face obiectul procedurii nu a putut, în cadrul procedurii penale paralele, să ia 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 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 al 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?”

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

29 Prin act depus la grefa Curții la 17 august 2015, WML a solicitat, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții, redeschiderea procedurii orale susținând că, în ședință, Administrația Națională Fiscală și Vamală invocase, pentru a stabili existența unui aranjament artificial în cauza principală, împrejurări care nu fuseseră menționate în niciun moment anterior sau care nu fuseseră menționate în acest scop.

30 Această cerere a intervenit înainte de prezentarea concluziilor avocatului general și, prin urmare, înainte de a se pronunța închiderea fazei orale a procedurii conform articolului 82 alineatul (2) din regulamentul de procedură menționat. Ea trebuie, așadar, interpretată ca o cerere de redeschidere a ședinței de audiere a pledoariilor.

31 Or, pe de o parte, WML a participat la ședință și a avut posibilitatea de a replica oral la observațiile Administrației Naționale Fiscale și Vamale. Pe de altă parte, Curtea consideră că este suficient de lămurită cu privire la împrejurările din litigiul principal pentru a oferi un răspuns util la întrebările adresate de instanța de trimitere, căreia îi revine, în orice caz, sarcina să aprecieze circumstanțele menționate pentru a se pronunța cu privire la litigiu (a se vedea în special în acest sens Hotărârea Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctul 15).

32 Prin urmare, cererea este respinsă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la întrebările prima-a cincea și a șaptea-a noua

33 Prin intermediul întrebărilor prima-a cincea și a șaptea-a noua, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, pentru a aprecia dacă, în circumstanțe precum cele din cauza principală, un contract de licență având ca obiect transferul unui know-how care permite exploatarea unui site internet prin care

erau furnizate servicii audiovizuale interactive încheiat cu o societate cu sediul într-un alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia avea sediul societatea care a acordat licența respectivă își avea originea într-un abuz de drept prin care se urmărea să se beneficieze de faptul că cota de TVA aplicabilă respectivelor servicii era mai scăzută în acest alt stat membru, au relevanță împrejurările că administratorul și asociatul unic al societății care a acordat licența era creatorul acestui know-how, că aceeași persoană exercita o influență sau un control asupra dezvoltării și a exploatării know-how-ului și asupra furnizării serviciilor care se bazau pe acesta, precum și că gestiunea operațiunilor financiare, a resurselor umane și a mijloacelor tehnice necesare furnizării serviciilor menționate era asigurată de subcontractanți. Instanța de trimitere solicită, în plus, să se stabilească dacă trebuie luate în considerare rațiunile de ordin comercial, tehnic, organizatoric și juridic prezentate de societatea care a acordat licența pentru a explica transferul aceluiași know-how către societatea cu sediul în celălalt stat membru.

34 Astfel cum arată instanța de trimitere, acesteia îi revine sarcina de a aprecia faptele care îi sunt prezentate și de a verifica dacă sunt întrunite în litigiul principal elementele constitutive ale unei practici abuzive. Curtea, pronunțându-se asupra trimiterii preliminare, poate totuși oferi precizări destinate să orienteze instanța de trimitere în interpretarea pe care aceasta o va efectua (a se vedea în special în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 76 și 77, precum și Hotărârea Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 54-56).

35 În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA și că principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA-ului, determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 70, precum și Hotărârea Newey C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 46 și jurisprudența citată).

36 La punctele 74 și 75 din Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), Curtea a hotărât că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal.

37 În ceea ce privește, în primul rând, aspectul dacă o operațiune precum contractul de licență în discuție în cauza principală are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal contrar obiectivelor Directivei TVA, trebuie arătat, pe de o parte, că noțiunea „locul de prestare a serviciilor”, care determină locul impozitării respectivei prestări, are, ca și noțiunile „persoană impozabilă”, „prestare de servicii” și „activitate economică”, un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să examineze intenția persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 56 și 57, precum și Hotărârea Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 41).

38 Referitor la serviciile furnizate pe cale electronică, precum cele în discuție în litigiul principal, rezultă din articolul 43 și din articolul 56 alineatul (1) litera (k) din directiva menționată în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 la 31 decembrie 2009 sau din articolul 45 și din articolul 59 primul paragraf litera (k) din această directivă în versiunea rezultată din Directiva 2008/8 că locul prestării serviciilor furnizate unei persoane neimpozabile stabilite în Uniunea Europeană este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix sau, în lipsa acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

39 Pe de altă parte, diferențele dintre cotele normale de TVA aplicate de statele membre rezultă din lipsa unei armonizări complete efectuate de Directiva TVA, care stabilește doar cota minimă.

40 În aceste condiții, faptul de a beneficia într-un stat membru de o cotă normală de TVA mai scăzută decât cea în vigoare într-un alt stat membru nu poate fi considerat în sine drept avantaj fiscal a cărui acordare este contrară obiectivelor Directivei TVA.

41 În schimb, alta este situația dacă prestarea de servicii este furnizată în realitate în acest alt stat membru. Astfel, o asemenea situație este contrară obiectivului dispozițiilor Directivei TVA prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii care 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 42). În plus, în măsura în care ajunge să eludeze TVA-ul datorat într-un stat membru, ea este contrară atât obligației statelor membre, care decurge din articolul 4 alineatul (3) TUE, din articolul 325 TFUE, din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva TVA, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate frauda, cât și principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punctele 37, 39 și 46, Hotărârea Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punctele 20-22, precum și Hotărârea Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctele 25 și 26).

42 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema dacă scopul esențial al unei operațiuni se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal, trebuie amintit că, în materie de TVA, Curtea a statuat deja că, în cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, nu este obligată să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului, ci, dimpotrivă, are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, C-25 5/02, EU:C:2006:121, punctul 73, Hotărârea Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 47, precum și Hotărârea Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27). Persoanele impozabile sunt astfel 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 (Hotărârea RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53).

43 În ceea ce privește cauza principală, trebuie arătat că reiese din dosarul prezentat Curții că Lalib este o societate distinctă de WML, nefiind nici o sucursală, nici o filială, nici o agenție a acesteia, și că aceasta a achitat TVA-ul în Portugalia.

44 În aceste împrejurări, pentru a constata că contractul de licență în cauză își avea originea într-o practică abuzivă prin care se urmărea să se beneficieze de o cotă de TVA mai scăzută în Madeira, trebuie stabilit că respectivul contract constituia un aranjament pur artificial care disimula faptul că prestarea de servicii în discuție, și anume exploatarea site-ului internet care utiliza know-how-ul WML, nu era efectiv furnizată în Madeira de Lalib, ci era de fapt furnizată în Ungaria de WML. În ceea ce privește verificarea locului real al prestării menționate, o asemenea constatare trebuie să se întemeieze pe elemente obiective și care pot fi verificate de terți, precum existența fizică a Lalib în ceea ce privește localurile, personalul și echipamentele (a se vedea prin analogie Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 67).

45 Pentru a stabili dacă respectivul contract constituia un astfel de aranjament, revine instanței de trimitere sarcina de a analiza ansamblul elementelor factuale care îi sunt prezentate, verificând în special dacă amplasarea sediului activității economice sau a sediului comercial fix al Lalib în Madeira nu era reală sau dacă această societate, în vederea exercitării activității economice în cauză, nu deținea o structură adecvată în ceea ce privește localurile și resursele umane și cele tehnice sau dacă societatea menționată nu exercita această activitate economică în numele și pe seama sa, pe propria răspundere și pe propriile riscuri.

46 În schimb, împrejurările că administratorul și asociatul unic al WML era creatorul know-how-ului WML, că tocmai această persoană exercita o influență sau un control asupra dezvoltării și a exploatării respectivului know-how și asupra furnizării serviciilor care se bazau pe acesta, că gestiunea operațiunilor financiare, a resurselor umane și a mijloacelor tehnice necesare furnizării serviciilor menționate era asigurată de subcontractanți, precum și rațiunile care ar fi putut determina WML să transfere Lalib know-how-ul în cauză în loc să îl exploateze ea însăși nu sunt decisive în sine.

47 În sfârșit, pentru a răspunde la întrebările instanței de trimitere, în ceea ce privește problema dacă un contract de licență precum cel în discuție în litigiul principal ar putea fi considerat drept o practică abuzivă din perspectiva libertății de stabilire și a liberei prestări a serviciilor, este necesar să se constate, pe de o parte, că natura relațiilor existente între societatea care a acordat licența în cauză, și anume WML, și societatea care a achiziționat-o, și anume Lalib, nu intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, întrucât Lalib nu este filiala, sucursala sau agenția WML.

48 Pe de altă parte, în măsura în care diferențele dintre cotele normale de TVA aplicate de statele membre rezultă din lipsa unei armonizări complete efectuate de Directiva TVA, simplul fapt că un contract de licență precum cel în discuție în litigiul principal a fost încheiat cu o societate cu sediul într-un stat membru care aplică o cotă normală de TVA mai scăzută decât cea a statului membru pe teritoriul căruia are sediul societatea care a acordat licența nu poate, în lipsa altor elemente, să fie considerat drept o practică abuzivă din perspectiva liberei prestări a serviciilor.

49 În consecință este necesar să se răspundă la întrebările prima-a cincea și a șaptea-a noua că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, pentru a aprecia dacă, în circumstanțe precum cele din cauza principală, un contract de licență având ca obiect transferul unui know-how care permite exploatarea unui site internet prin care erau furnizate servicii audiovizuale interactive încheiat cu o societate cu sediul într-un alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia are sediul societatea care a acordat licența respectivă își avea originea într-un abuz de drept prin care se urmărea să se obțină un profit din faptul că cota de TVA aplicabilă acestor servicii era mai scăzută în acest alt stat membru, împrejurările că administratorul și asociatul unic al acestei din urmă societăți era creatorul know-how-ului menționat, că tocmai respectiva persoană exercita o influență sau un control asupra dezvoltării și a exploatării know-how-ului și asupra furnizării serviciilor care se bazau pe acesta, că gestiunea operațiunilor financiare, a resurselor umane și a mijloacelor tehnice necesare furnizării serviciilor menționate era asigurată de subcontractanți, precum și rațiunile care ar fi putut determina societatea care a acordat licența să transfere know-how-ul în cauză unei societăți cu sediul în acest alt stat membru în loc să îl exploateze ea însăși nu sunt decisive în sine.

50 Îi revine instanței de trimitere sarcina de a analiza ansamblul împrejurărilor cauzei principale pentru a stabili dacă acest contract constituia un aranjament pur artificial care disimula faptul că prestarea de servicii în discuție nu era furnizată efectiv de societatea care a achiziționat licența, ci era de fapt furnizată de societatea care a acordat licența, examinând în special dacă amplasarea sediului activității economice sau a sediului comercial fix al societății care a achiziționat licența nu era reală sau dacă această societate, în vederea exercitării activității economice în cauză, nu deținea o structură adecvată în ceea ce privește localurile, resursele umane și cele tehnice sau dacă societatea menționată nu exercita această activitate economică în numele și pe seama sa, pe propria răspundere și pe propriile riscuri.

Cu privire la a șasea întrebare

51 Prin intermediul celei de a șasea întrebări adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în cazul constatării unei practici abuzive care a condus la stabilirea locului unei prestări de servicii într-un alt stat membru decât cel

unde ar fi fost stabilit în lipsa acestei practici abuzive, faptul că TVA-ul a fost achitat în acest alt stat membru în conformitate cu legislația sa împiedică efectuarea unei rectificări a acestei taxe în statul membru al locului în care respectiva prestare de servicii a fost efectiv furnizată.

52 Este suficient să se amintească în această privință că, atunci când a fost constatată existența unei practici abuzive, operațiunile implicate trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor care constituie această practică (Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 98, precum și Hotărârea Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 50).

53 Rezultă că locul unei prestări de servicii trebuie rectificat dacă a fost stabilit într-un alt stat membru decât cel unde ar fi fost stabilit în lipsa unei practici abuzive și că TVA-ul trebuie achitat în statul în care ar fi trebuit să fie achitat chiar dacă a fost plătit în celălalt stat.

54 În consecință, trebuie să se răspundă la a șasea întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în cazul constatării unei practici abuzive care a condus la stabilirea locului unei prestări de servicii într-un alt stat membru decât cel unde ar fi fost stabilit în lipsa acestei practici abuzive, faptul că TVA-ul a fost achitat în acest alt stat membru în conformitate cu legislația sa nu împiedică efectuarea unei rectificări a acestei taxe în statul membru al locului în care respectiva prestare de servicii a fost efectiv furnizată.

Cu privire la a șaisprezecea și la a șaptesprezecea întrebare

55 Prin intermediul celei de a șaisprezecea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Regulamentul nr. 904/2010 trebuie interpretat în sensul că administrația fiscală a unui stat membru care examinează exigibilitatea TVA-ului pentru prestări care au fost supuse deja TVA-ului în alte state membre este obligată să adreseze o cerere de cooperare administrațiilor fiscale ale acestor alte state membre.

56 Trebuie să se constate în această privință că regulamentul menționat, care, potrivit articolului 1, determină condițiile în care autoritățile naționale competente cooperează între ele, precum și cu Comisia Europeană și stabilește în acest scop norme și proceduri, nu precizează în ce condiții autoritatea fiscală dintr-un stat membru ar putea fi obligată să adreseze o cerere de cooperare administrativă autorității fiscale a unui alt stat membru.

57 Cu toate acestea, având în vedere obligația de cooperare pentru a contribui la garantarea faptului că TVA-ul este stabilit corect, potrivit considerentului (7) al acestui regulament, o asemenea cerere se poate dovedi oportună sau chiar necesară.

58 Aceasta poate fi situația în special atunci când administrația fiscală dintr-un stat membru știe sau trebuie să știe în mod normal că administrația fiscală a unui alt stat membru dispune de informații care sunt utile sau chiar indispensabile pentru a stabili dacă TVA-ul este exigibil în primul stat membru.

59 Trebuie, așadar, să se răspundă la cea de a șaisprezecea întrebare că Regulamentul nr. 904/2010 trebuie interpretat în sensul că administrația fiscală a unui stat membru care examinează exigibilitatea TVA-ului pentru prestări care au fost supuse deja acestei taxe în alte state membre este obligată să adreseze o cerere de informații administrațiilor fiscale ale acestor alte state membre atunci când o asemenea cerere este utilă sau chiar indispensabilă pentru a stabili că TVA-ul este exigibil în primul stat membru.

60 Având în vedere răspunsul dat la această a șaisprezecea întrebare, nu este necesar să se răspundă la a șaptesprezecea întrebare.

Cu privire la întrebările a zecea-a cincisprezecea

61 Prin intermediul întrebărilor a zecea-a cincisprezecea, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolului 325 TFUE, a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva TVA, administrația fiscală să utilizeze, pentru a stabili existența unei practici abuzive în materie de TVA, probe obținute, în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă, fără cunoștința persoanei impozabile, prin intermediul, de exemplu, al interceptărilor de telecomunicații și al ridicărilor de mesaje electronice.

62 Reiese din motivarea deciziei de trimitere și din formularea întrebărilor adresate că instanța de trimitere solicită, în primul rând, să se stabilească dacă, având în vedere libertatea de acțiune conferită statelor membre pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate frauda și evaziunea fiscală, administrația fiscală poate, în cadrul unei proceduri administrative, să culeagă și să utilizeze astfel de probe, deși acestea au fost obținute inițial în vederea urmăririi penale, prin mijloace proprii procedurii penale, care oferă, pe de altă parte, persoanelor garanții de care nu pot beneficia în cadrul unei proceduri administrative. Ea ridică problema existenței unei astfel de posibilități și, eventual, a limitelor și a obligațiilor care decurg în această privință din articolul 8 din CEDO și din articolele 7, 8 și 52 din cartă.

63 Pentru cazul în care ar fi recunoscută o asemenea posibilitate, instanța de trimitere solicită, în continuare, să se stabilească dacă administrația fiscală are, pentru a asigura respectarea dreptului la apărare vizat la articolul 48 din cartă și a principiului bunei administrări consacrat la articolul 41 din aceasta, obligația de a acorda persoanei impozabile accesul la probele astfel culese și de a o asculta.

64 În sfârșit, instanța de trimitere se întreabă dacă articolul 47 din cartă presupune că instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale care a efectuat rectificarea fiscală poate verifica legalitatea obținerii probelor în cadrul procedurii penale, în cazul în care persoana impozabilă nu a putut avea cunoștință de acestea în respectiva procedură și nu a avut posibilitatea să le conteste legalitatea în fața unei alte instanțe. În plus, în prezența unei reglementări naționale potrivit căreia un viciu de procedură nu antrenează anularea deciziei atacate care este afectată de respectivul viciu decât dacă aceasta ar fi putut fi diferită în lipsa viciului menționat și dacă situația juridică a reclamantului este afectată de decizie, instanța de trimitere ridică problema dacă dreptul la o cale de atac jurisdicțională efectivă impune, în cazul încălcării dispozițiilor cartei, anularea acestei decizii indiferent de incidența respectivei încălcări.

65 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că tocmai conform regulilor de probă din dreptul național trebuie să se verifice dacă sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive. Aceste reguli nu trebuie totuși să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 76).

66 În al doilea rând, potrivit unei jurisprudențe constante, drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocație de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 19 și jurisprudența citată).

67 În al treilea rând, o rectificare a TVA-ului ca urmare a constatării unei practici abuzive, precum cea care face obiectul litigiului principal, constituie o punere în aplicare a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1), a articolului 273 din Directiva TVA și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctele 25-27).

68 Rezultă că dreptul Uniunii nu se opune posibilității administrației fiscale de a utiliza, în cadrul unei proceduri administrative, pentru a constata existența unei practici abuzive în materie de TVA, probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă, cu condiția respectării drepturilor garantate de dreptul Uniunii, în special de cartă.

69 Referitor la întinderea și la interpretarea drepturilor garantate de cartă, articolul 52 alineatul (1) din aceasta prevede că orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin cartă trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

70 În speță, în ceea ce privește, în primul rând, obținerea probelor în cadrul procedurii penale, trebuie amintit că articolul 7 din cartă, privind dreptul la respectarea vieții private și de familie, conține drepturi ce corespund drepturilor garantate prin articolul 8 alineatul (1) din CEDO și că, prin urmare, conform articolului 52 alineatul (3) din cartă, este necesar ca articolului 7 să i se dea același înțeles și aceeași întindere ca și cele conferite articolului 8 alineatul 1 din CEDO, astfel cum a fost interpretat de jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (Hotărârea McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, punctul 53, precum și Hotărârea Dereci și alții, C-256/11, EU:C:2011:734, punctul 70).

71 Astfel, din moment ce interceptările de telecomunicații constituie ingerințe în exercitarea dreptului garantat de articolul 8 alineatul 1 din CEDO [a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Klass și alții împotriva Germaniei, 6 septembrie 1978, seria A, nr. 28, § 41, Hotărârea Malone împotriva Regatului Unit, 2 august 1984, seria A, nr. 82, § 64, Hotărârea Kruslin împotriva Franței și Huvig împotriva Franței, 24 aprilie 1990, seria A, nr.176-A și 176-B, § 26 și § 25, precum și Hotărârea Weber și Saravia împotriva Germaniei (dec.), nr. 54934/00, § 79, CEDO 2006-XI], ele constituie deopotrivă o limitare a exercitării dreptului corespunzător consacrat la articolul 7 din cartă.

72 Aceeași este și situația ridicărilor de mesaje electronice efectuate în cursul percheziților la sediile profesionale sau comerciale ale unei persoane fizice sau la localurile unei societăți comerciale, care constituie de asemenea ingerințe în exercitarea dreptului garantat de articolul 8 din CEDO (a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Niemietz împotriva Germaniei, 16 decembrie 1992, seria A, nr. 251-B, § 29-31, Hotărârea Société Colas Est și alții împotriva Franței, nr. 37971/97, CEDO 2002-III, § 40-41, precum și Hotărârea Vinci Construction și GTM Génie Civil și Services împotriva Franței, nr. 63629/10 și 60567/10, § 63, 2 aprilie 2015).

73 Prin urmare, astfel de restrângeri nu pot avea loc decât dacă sunt prevăzute de lege și dacă, prin respectarea principiului proporționalității, sunt necesare și răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune.

74 În ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea a hotărât deja că, potrivit acestuia, măsurile pe care le pot adopta statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea perceperii exacte a TVA-ului și evitarea fraudei (Hotărârea R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 45).

75 În litigiul principal, având în vedere că interceptările de telecomunicații și ridicarea de mesaje electronice au fost efectuate în cadrul unei proceduri penale, scopul și necesitatea lor trebuie apreciate tocmai din perspectiva acesteia.

76 În această privință, trebuie să se observe că, astfel cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri fiind un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (a se vedea în special în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02,

EU:C:2006:121, punctul 71), măsurile de investigație puse în aplicare în cadrul unei proceduri penale în special în vederea urmăririi infracțiunilor în această materie au un scop care răspunde unui obiectiv de interes general recunoscut de Uniune.

77 În ceea ce privește examinarea necesității măsurilor de investigație, trebuie arătat că, în ședință, administrația fiscală a indicat că ridicarea mesajelor electronice fusese efectuată fără autorizație judiciară. În această privință, trebuie remarcat că, în lipsa unei autorizații judiciare prealabile, protecția indivizilor împotriva atingerilor arbitrare aduse de autoritățile publice drepturilor garantate de articolul 7 din cartă impune un cadru legal și o limitare stricte ale unei asemenea ridicări (a se vedea Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Camenzind împotriva Elveției, din 16 decembrie 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, § 45). Astfel, această ridicare nu poate fi compatibilă cu articolul 7 menționat decât dacă legislația și practicile interne oferă garanții adecvate și suficiente împotriva abuzurilor și arbitrariului [a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Funke împotriva Franței, 25 februarie 1993, seria A, nr. 256-A, § 56-57, Hotărârea Miailhe împotriva Franței (nr. 1), 25 februarie 1993, seria A, nr. 256-C, § 37-38, precum și Hotărârea Société Colas Est și alții împotriva Franței, citată anterior, § 48-49].

78 În cadrul acestei examinări, îi revine instanței de trimitere sarcina de a analiza dacă lipsa unui mandat judiciar prealabil era, într-o anumită măsură, contrabalansată de posibilitatea ca persoana vizată de ridicare să solicite *a posteriori* un control jurisdicțional care să privească atât legalitatea, cât și necesitatea acesteia, un asemenea control trebuind să fie eficace în împrejurările specifice ale cauzei respective (a se vedea Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Smirnov împotriva Rusiei, nr. 71362/01, § 45, CEDO 2007-VII).

79 În ceea ce privește, în al doilea rând, culegerea și utilizarea probelor de către administrația fiscală, trebuie constatat că nu este necesar în speță să se examineze dacă transmiterea probelor de către serviciul însărcinat cu cercetarea penală și culegerea lor de către serviciul care derulează procedura administrativă în vederea utilizării lor constituie o atingere a dreptului la protecția datelor cu caracter personal garantat de articolul 8 din cartă, WML nefiind o persoană fizică și neputându-se prevala, așadar, de această protecție din moment ce denumirea sa legală nu identifică nicio persoană fizică (a se vedea în acest sens Hotărârea Volker und Markus Schecke și Eifert, C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662, punctele 52 și 53).

80 În schimb, având în vedere articolul 7 din cartă, este necesar să se considere că utilizarea de către administrația fiscală a unor probe obținute în cadrul unei proceduri penale neîncheiate prin intermediul unor interceptări de telecomunicații și al ridicărilor de mesaje electronice constituie în sine o limitare a exercitării dreptului garantat de acest articol. Prin urmare, trebuie să se verifice dacă această utilizare îndeplinește deopotrivă cerințele enunțate la articolul 52 alineatul (1) din cartă.

81 În această privință, trebuie subliniat că cerința potrivit căreia orice restrângere a exercitării acestui drept trebuie să fie prevăzută de lege presupune ca temeiul juridic care permite utilizarea probelor menționate la punctul anterior de administrația fiscală să fie suficient de clar și de precis și ca, prin faptul că definește ea însăși întinderea restrângerii exercitării dreptului garantat de articolul 7 din cartă, aceasta să ofere o anumită protecție împotriva eventualelor atingeri arbitrare din partea respectivei administrații (a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Malone împotriva Regatului Unit, 2 august 1984, seria A nr. 82, § 67, precum și Hotărârea Gillan și Quinton împotriva Regatului Unit din 12 ianuarie 2010, nr. 4158/05, § 77, CEDO 2010).

82 În examinarea necesității unei astfel de utilizări în cauza principală, trebuie să se aprecieze în special, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 133 din concluzii, dacă aceasta este proporțională cu scopul urmărit, verificând dacă mijloace de investigare care ar putea atinge într-o măsură mai mică dreptul garantat de articolul 7 din cartă decât interceptările de telecomunicații și ridicarea de mesaje

electronice, precum un simplu control în localurile WML și o cerere de informații sau de anchetă administrativă adresată administrației portugheze în aplicarea Regulamentului nr. 904/2010, nu ar fi permis obținerea tuturor informațiilor necesare.

83 Pe de altă parte, în ceea ce privește respectarea dreptului la apărare și a principiului bunei administrări, este necesar să se observe că articolele 41 și 48 din cartă vizate de instanța de trimitere nu sunt relevante în cauza principală. Astfel, pe de o parte, rezultă în mod clar din textul articolului 41 din cartă că acesta se adresează numai instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, iar nu statelor membre (Hotărârea YS și alții, C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 67, precum și Hotărârea Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 44). Pe de altă parte, articolul 48 din cartă protejează prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare de care trebuie să beneficieze un „acuzat” și nu are, așadar, vocație să se aplice în cauza menționată.

84 Cu toate acestea, respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii care își găsește aplicarea atunci când administrația își propune să adopte față de o persoană un act care îi cauzează un prejudiciu. În temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Această obligație revine administrațiilor statelor membre atunci când adoptă decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, deși legislația Uniunii aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (Hotărârea Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 38 și jurisprudența citată).

85 În speță, reiese din observațiile scrise ale WML și din dezbaterile din cursul ședinței că administrația fiscală a dat acestei societăți accesul la stenogramele conversațiilor telefonice și la mesajele electronice utilizate ca elemente de probă pentru a-și întemeia decizia de rectificare fiscală și că WML a avut posibilitatea de a fi ascultată cu privire la aceste elemente înaintea adoptării deciziei menționate, aspect a cărui verificare îi revine totuși instanței de trimitere.

86 În al treilea rând, referitor la dreptul la o cale de atac jurisdicțională eficientă garantat de articolul 47 din cartă și la consecințele care trebuie deduse din încălcarea drepturilor garantate de dreptul Uniunii, trebuie amintit că, în temeiul acestui articol, orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii au fost încălcate are dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe în condițiile prevăzute la acest articol.

87 Efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de acest articol impune ca instanța care a efectuat controlul legalității unei decizii ce constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii să poată verifica dacă probele pe care se întemeiază această decizie nu au fost obținute și utilizate cu încălcarea drepturilor garantate de dreptul menționat și în special de cartă.

88 Această cerință este îndeplinită dacă instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare de TVA este abilitată să controleze dacă probele provenind dintr-o procedură penală paralelă neîncheiată încă, pe care se întemeiază această decizie, au fost obținute în cadrul respectivei proceduri penale în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii sau poate cel puțin să se asigure, în temeiul unui control deja exercitat de o instanță penală în cadrul unei proceduri contradictorii, că probele menționate au fost obținute în conformitate cu acest drept.

89 Dacă această cerință nu este îndeplinită și, prin urmare, dreptul la o cale de atac jurisdicțională nu este efectiv sau în cazul încălcării unui alt drept garantat de dreptul Uniunii, probele obținute în cadrul procedurii penale și utilizate în procedura administrativă fiscală trebuie înlăturate și decizia atacată care se bazează pe aceste probe trebuie anulată dacă, pentru acest motiv, este lipsită de fundament.

90 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebările a zecea-a cincisprezecea că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolului 325 TFUE, a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva TVA, administrația fiscală să utilizeze, pentru a stabili existența unei practici abuzive în materie de TVA, probe obținute, în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă, fără cunoștința persoanei impozabile, prin intermediul, de exemplu, al interceptărilor de telecomunicații și al ridicărilor de mesaje electronice, cu condiția ca obținerea acestor probe în cadrul procedurii penale menționate și utilizarea lor în cadrul procedurii administrative să nu încalce drepturile garantate de dreptul Uniunii.

91 În împrejurări precum cele din litigiul principal, îi revine, în temeiul articolelor 7, și 47 și al articolului 52 alineatul (1) din cartă, instanței naționale care controlează legalitatea deciziei prin care se efectuează o rectificare a TVA-ului întemeiată pe astfel de probe sarcina de a verifica, pe de o parte, dacă interceptările de telecomunicații și ridicările de mesaje electronice erau mijloace de investigare prevăzute de lege și erau necesare în cadrul procedurii penale și, pe de altă parte, dacă utilizarea de către administrația menționată a probelor obținute prin aceste mijloace era deopotrivă autorizată de lege și necesară. Instanței naționale îi revine, în plus, sarcina de a verifica dacă, în conformitate cu principiul general al respectării dreptului la apărare, persoana impozabilă a avut posibilitatea, în cadrul procedurii administrative, să aibă acces la respectivele probe și să fie ascultată cu privire la acestea. În ipoteza în care constată că acea persoană impozabilă nu a avut această posibilitate sau că respectivele probe au fost obținute în cadrul procedurii penale sau utilizate în cadrul procedurii administrative cu încălcarea articolului 7 din cartă, instanța națională trebuie să înlăture aceste probe și să anuleze decizia respectivă dacă, pentru acest motiv, este lipsită de fundament. De asemenea, probele în cauză trebuie înlăturate dacă instanța respectivă nu este abilitată să controleze dacă au fost obținute în cadrul procedurii penale în conformitate cu dreptul Uniunii sau nu poate cel puțin să se asigure, în temeiul unui control deja exercitat de o instanță penală în cadrul unei proceduri contradictorii, că au fost obținute în conformitate cu acest drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, pentru a aprecia dacă, în circumstanțe precum cele din cauza principală, un contract de licență având ca obiect transferul unui know-how care permite exploatarea unui site internet prin care erau furnizate servicii audiovizuale interactive încheiat cu o societate cu sediul într-un alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia are sediul societatea care a acordat licența respectivă își avea originea într-un abuz de drept prin care se urmărea să se obțină un profit din faptul că cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă acestor servicii era mai scăzută în acest alt stat membru, împrejurările că administratorul și asociatul unic al acestei din urmă societăți era creatorul know-how-ului menționat, că tocmai respectiva persoană exercita o influență sau un control asupra dezvoltării și a exploatării know-how-ului și asupra furnizării serviciilor care se bazau pe acesta, că gestiunea operațiunilor financiare, a resurselor umane și a mijloacelor tehnice necesare furnizării serviciilor menționate era asigurată de subcontractanți, precum și rațiunile care ar fi putut determina societatea care a acordat licența să transfere know-how-ul în cauză unei societăți cu sediul în acest alt stat membru în loc să îl exploateze ea însăși nu sunt decisive în sine.**

Îi revine instanței de trimitere sarcina de a analiza ansamblul împrejurărilor cauzei principale pentru a stabili dacă acest contract constituia un aranjament pur artificial care disimula faptul că prestarea de servicii în discuție nu era furnizată efectiv de societatea care a achiziționat licența, ci era de fapt furnizată de societatea care a acordat licența, examinând în special dacă amplasarea sediului activității economice sau a sediului comercial fix al societății care a achiziționat licența nu era reală sau dacă această societate, în vederea exercitării activității economice în cauză, nu deținea o structură adecvată în ceea ce privește localurile, resursele umane și cele tehnice sau dacă societatea menționată nu exercita această activitate economică în numele și pe seama sa, pe propria răspundere și pe propriile riscuri.

2) **Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în cazul constatării unei practici abuzive care a condus la stabilirea locului unei prestări de servicii într-un alt stat membru decât cel unde ar fi fost stabilit în lipsa acestei practici abuzive, faptul că taxa pe valoarea adăugată a fost achitată în acest alt stat membru în conformitate cu legislația sa nu împiedică efectuarea unei rectificări a acestei taxe în statul membru al locului în care respectiva prestare de servicii a fost efectiv furnizată.**

3) **Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că administrația fiscală a unui stat membru care examinează exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru prestări care au fost supuse deja acestei taxe în alte state membre este obligată să adreseze o cerere de informații administrațiilor fiscale ale acestor alte state membre atunci când o asemenea cerere este utilă sau chiar indispensabilă pentru a stabili că taxa pe valoarea adăugată este exigibilă în primul stat membru.**

4) **Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca, în scopul aplicării articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolului 325 TFUE, a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, administrația fiscală să utilizeze, pentru a stabili existența unei practici abuzive în materie de taxă pe valoarea adăugată, probe obținute, în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă, fără cunoștința persoanei impozabile, prin intermediul, de exemplu, al interceptărilor de telecomunicații și al ridicărilor de mesaje electronice, cu condiția ca obținerea acestor probe în cadrul procedurii penale menționate și utilizarea lor în cadrul procedurii administrative să nu încalce drepturile garantate de dreptul Uniunii.**

În împrejurări precum cele din litigiul principal, îi revine, în temeiul articolelor 7 și 47 și al articolului 52 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, instanței naționale care controlează legalitatea deciziei prin care se efectuează o rectificare a taxei pe valoarea adăugată întemeiată pe astfel de probe sarcina de a verifica, pe de o parte, dacă interceptările de telecomunicații și ridicările de mesaje electronice erau mijloace de investigare prevăzute de lege și erau necesare în cadrul procedurii penale și, pe de altă parte, dacă utilizarea de către administrația menționată a probelor obținute prin aceste mijloace era deopotrivă autorizată de lege și necesară. Instanței naționale îi revine, în plus, sarcina de a verifica dacă, în conformitate cu principiul general al respectării dreptului la apărare, persoana impozabilă a avut posibilitatea, în cadrul procedurii administrative, să aibă acces la respectivele probe și să fie ascultată cu privire la acestea. În ipoteza în care constată că acea persoană impozabilă nu a avut această posibilitate sau că respectivele probe au fost obținute în cadrul procedurii penale sau utilizate în cadrul procedurii administrative cu încălcarea articolului 7 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, instanța națională trebuie să înlăture aceste probe și să anuleze decizia respectivă dacă, pentru acest motiv, este lipsită de fundament. De asemenea, probele în cauză trebuie înlăturate dacă instanța respectivă nu este abilitată să controleze dacă au fost obținute în

cadrul procedurii penale în conformitate cu dreptul Uniunii sau nu poate cel puțin să se asigure, în temeiul unui control deja exercitat de o instanță penală în cadrul unei proceduri contradictorii, că au fost obținute în conformitate cu acest drept.

Semnături