

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MELCHIOR Wathelet

présentées le 16 septembre 2015 (1)

Affaire C-419/14

WebMindLicenses Kft.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[demande de décision préjudicielle formée par le tribunal administratif et du travail de Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság, Hongrie)]

«Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Prestation de services – Réalité économique d'un contrat de licence relatif à un savoir-faire – Compatibilité des enquêtes fiscales secrètes avec les droits fondamentaux – Obligation de coopération des administrations fiscales des États membres»

I – Introduction

1. Si la présente demande de décision préjudicielle s'inscrit dans la liste des affaires qui invitent à répondre à des questions d'interprétation de la notion d'abus de droit en matière fiscale [ici la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)], elle soulève également d'intéressantes questions sur les points de contact entre le pouvoir fiscal des États membres et la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la «Charte») et, notamment, le droit au respect de la vie privée et familiale consacré par l'article 7 de la Charte et le droit à la protection des données à caractère personnel consacré par l'article 8 de celle-ci.

II – La cadre juridique

A – Le droit de l'Union

2. L'article 24 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2) (ci-après la «directive TVA») dispose:

«1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

2. Sont considérés comme 'services de télécommunication' les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle

transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux.»

3. Dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, ladite directive prévoyait à son article 43, que «[l]e lieu d'une prestation de services est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle».

4. Dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, l'article 45 de ladite directive disposait que «[l]e lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle».

5. Dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, ladite directive, à son article 56, prévoyait:

«1. Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

k) les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II;

[...]»

6. L'article 59 de ladite directive, dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, est libellé comme suit:

«Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à une personne non assujettie qui est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle hors de [l'Union], est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle:

[...]

k) les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II.

[...]»

7. Dans les deux versions de la directive TVA, cette annexe II comprenait les services suivants:

«1) La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;

2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;

- 3) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données;
- 4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;
- 5) la fourniture de services d'enseignement à distance.»

8. L'article 273 de ladite directive dispose:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3.»

9. Le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte) (3), (ci-après le «règlement n° 904/2010») dispose à son article 7:

«1. Sur demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique les informations visées à l'article 1er, y compris celles qui concernent un ou plusieurs cas précis.

2. En vue de la communication visée au paragraphe 1, l'autorité requise fait effectuer s'il y a lieu les enquêtes administratives nécessaires pour obtenir ces informations.

[...]»

B – *Le droit hongrois*

10. L'article 37 de la loi n° CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) prévoit:

«(1) Dans le cas de prestations de services fournies à une personne assujettie, le lieu de la prestation de services est l'endroit où le preneur du service s'est établi pour exercer une activité économique ou, à défaut d'un tel établissement à but économique, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

(2) Dans le cas de prestations de services fournies à une personne non assujettie, le lieu de la prestation de services est l'endroit où le prestataire du service s'est établi pour exercer une activité économique ou, à défaut d'un tel établissement à but économique, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

11. L'article 46 de cette loi dispose:

«(1) Pour les services visés dans le présent article, le lieu de la prestation de services est l'endroit où, dans ce contexte, le preneur non assujéti est établi ou, à défaut d'établissement, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, à condition que celui-ci soit en-dehors du territoire de la Communauté.

(2) Les services relevant du présent article sont les suivants:

[...]

- i) services de télécommunication;
- j) services de radiodiffusion et de médias audiovisuels;
- k) services fournis par voie électronique.

(5) Aux fins de l'application du présent article, on entend notamment, par 'services fournis par voie électronique':

- a) mise à disposition d'espace de stockage électronique, hébergement et exploitation de sites Internet, ainsi que maintenance à distance d'outils et de programmes informatiques,
- b) mise à disposition et mise à jour de logiciels,
- c) mise à disposition d'images, de textes et autres informations, ainsi que l'octroi d'accès à des bases de données,
- d) mise à disposition de musique, films et jeux – y compris jeux de hasard – ainsi que transmission ou diffusion de services de médias à but politique, culturel, artistique, scientifique, sportif ou de divertissement, et d'événements ayant un tel but,
- e) fourniture de services d'enseignement à distance,

à condition que la fourniture et l'utilisation du service aient lieu par le biais d'un réseau d'information global. Le fait, pour le prestataire et le preneur du service, d'entrer et de rester en relation par le biais du réseau – y compris la présentation et l'acceptation de l'offre – n'est toutefois pas encore, en soi, un service fourni par voie électronique.»

12. Aux termes de l'article 51 de la loi n° CXXII de 2010 relative à l'office des impôts et des douanes (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«(1) La direction principale des affaires pénales de [l'office des impôts et des douanes] et les services de niveau intermédiaire de la direction principale des affaires pénales (ci-après les 'services autorisés') peuvent recueillir clandestinement – dans le cadre tracé par la présente loi – des informations afin de prévenir, d'empêcher, de détecter, d'interrompre la commission d'une infraction pénale relevant de la compétence d'enquête de [l'office des impôts et des douanes] en vertu de la loi relative à la procédure pénale, d'établir l'identité de l'auteur, de l'arrêter, de localiser son lieu de séjour et d'obtenir des preuves, y compris afin de protéger les personnes participant à la procédure pénale et les personnes appartenant à l'administration en charge de la procédure, ainsi que les personnes qui coopèrent avec la justice.

(2) Les mesures prises sur le fondement du paragraphe 1 ci-dessus, de même que les données des personnes physiques, des personnes morales et des organisations dépourvues de personnalité morale qui sont concernées par ces mesures, ne peuvent pas être divulguées.

(3) Les services autorisés, ainsi que, pour ce qui concerne les données obtenues et la mesure de recueil d'informations en elle-même, le procureur et le juge, peuvent prendre connaissance du contenu des données classées – sans autorisation spécifique – pendant le recueil de ces informations.»

13. L'article 97, paragraphes 4 et 6, de la loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) précise:

«(4) Au cours du contrôle, l'administration fiscale a l'obligation d'établir et de prouver les faits, sauf dans les cas où c'est le contribuable qui, en vertu d'une loi, a la charge de la preuve.

[...]

(6) Lorsqu'elle établit les faits, l'administration fiscale a l'obligation de rechercher également les faits qui jouent en faveur du contribuable. Un fait ou une circonstance non prouvés ne peuvent pas – sauf dans la procédure d'estimation – être appréciés en défaveur du contribuable.»

III – Le litige au principal et les questions préjudicielles

14. M. Gattyán est le créateur d'un savoir-faire (4) qu'il a transféré, le 28 janvier 2008, à la fondation liechtensteinoise Prime Web Tech Stiftung, créée pour des raisons successorales. Il est aussi l'actionnaire-gérant de la requérante au principal, WebMindLicenses Kft. (ci-après «WebMindLicenses»), société commerciale immatriculée en Hongrie le 23 juillet 2009 et qui fait partie du groupe Docler.

15. Le 28 février 2008, le droit d'exploitation du savoir-faire en cause au principal a été transféré par licence d'exploitation à la société portugaise Lalib-Gaesto e Investiments Lda (ci-après «Lalib»), qui appartient à un ressortissant français disposant d'une grande expérience dans le domaine de la mise en place et de l'exploitation à une échelle internationale de prestations de services en ligne.

16. Le 1er octobre 2008, la société portugaise Hypodest Patent Development Company, appartenant également à M. Gattyán, a acquis ce savoir-faire.

17. Le 1er septembre 2009, Hypodest Patent Development Company a cédé gratuitement ce savoir-faire à WebMindLicenses, qui venait d'être créée.

18. Le même jour, WebMindLicenses a signé un contrat de licence d'exploitation du même savoir-faire avec Lalib, sur la base duquel cette dernière a pu continuer de l'exploiter.

19. Selon les stipulations du contrat de licence, WebMindLicenses était en charge de la mise à jour continue et du développement de ce savoir-faire, sur la base d'un contrat de développement signé avec une des sociétés faisant partie du groupe Docler.

20. Lalib exploitait le savoir-faire en cause sur divers sites accessibles sur Internet (le plus important étant livejasmin.com), qui proposent des divertissements classés X à partir d'«acteurs» situés dans le monde entier. Aux fins de l'imposition à la TVA, la prestation consiste pour les «acteurs» à dialoguer avec les clients ou les «membres» et à leur présenter des spectacles filmés en direct. Pour accéder au service, les «membres», par carte de crédit ou d'autres moyens de

paiement électroniques, achètent à Lalib au moyen du site Internet de livejasmin.com des paquets de crédits qu'ils peuvent dépenser pour dialoguer avec les «acteurs» ou voir les spectacles qu'ils offrent.

21. Les «acteurs» sont liés par contrat avec la société seychelloise Leandra Entreprises Ltd qui appartient au groupe Lalib et qui a été créée à cause des exigences de certification liées au secteur d'activité. Ils sont rémunérés en fonction de la valeur des crédits dépensés pour leurs prestations.

22. En 2012, Lalib a vendu au prix du marché à une société luxembourgeoise appartenant au groupe Docler ses contrats afférents à l'exploitation du savoir-faire, à ses bases de données, à ses listes de clients ainsi qu'à son savoir-faire en matière de gestion.

23. Selon WebMindLicenses, la raison pour laquelle Lalib a été intégrée dans l'exploitation du savoir-faire en cause en 2008 est que cette exploitation au sein du groupe Docler et l'expansion commerciale du service en ligne s'étaient heurtées au fait que les principales banques hongroises qui acceptaient le traitement des encaissements de paiements par carte bancaire ne proposaient pas, à l'époque, aux prestataires de services classés X de service d'affiliation au système de carte bancaire. Quant aux autres banques, qui étaient prêtes à conclure des contrats avec des prestataires de cette catégorie, elles ne disposaient pas de la capacité technique nécessaire pour gérer le traitement des encaissements de paiements par cartes bancaires au travers de ces sites Internet. De plus, à l'intérieur du groupe Docler, il n'existait ni le réseau de relations, ni les qualifications nécessaires pour l'exploitation de sites Internet à l'échelle internationale.

24. À la suite d'un contrôle fiscal portant sur une partie de l'année 2009 et sur les années 2010 et 2011, l'administration fiscale de premier degré (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) a, par décision du 8 octobre 2013, procédé à divers redressements et a imposé à WebMindLicenses le paiement d'un différentiel d'impôt de 10 587 371 000 forints hongrois (HUF) (5), dont 10 293 457 000 HUF (6) au titre de la TVA, au motif que, selon les éléments de preuve qu'elle avait réunis, le contrat de licence entre WebMindLicenses et Lalib n'avait pas effectivement transféré le droit d'exploitation du savoir-faire à Lalib, ce savoir-faire étant exploité en réalité par WebMindLicenses, M. Gattyán prenant toutes les décisions nécessaires à l'accroissement du chiffre d'affaires généré par le site Internet de livejasmin.com, de sorte qu'il devait être considéré que l'exploitation avait en réalité lieu en Hongrie. Elle lui a également imposé une amende s'élevant à un montant de 7 940 528 000 HUF (7) ainsi que des pénalités de retard d'un montant de 2 985 262 000 HUF (8).

25. Cette décision a été partiellement modifiée par la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám F?igazgatóság (administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables) qui cependant a également estimé que le savoir-faire n'avait pas été réellement exploité par et pour Lalib et que, dès lors, en concluant le contrat de licence, WebMindLicenses avait commis un abus de droit visant à contourner la législation fiscale hongroise pour bénéficier d'une imposition moins élevée au Portugal (9). À l'appui de cette conclusion, il a notamment été relevé que WebMindLicenses n'avait jamais eu l'intention de charger Lalib de la mise en valeur des bénéfices provenant de l'exploitation du savoir-faire, qu'il existait des liens personnels étroits entre le titulaire de ce savoir-faire et les sous-traitants qui exploitaient effectivement le site Internet, que Lalib avait une gestion irrationnelle et une activité délibérément déficitaire et ne disposait pas d'une capacité d'exploitation autonome.

26. Afin d'arriver à ces décisions, les autorités fiscales hongroises se sont appuyées sur des moyens de preuve obtenus secrètement par d'autres autorités hongroises.

27. En particulier, parallèlement à la procédure fiscale, une procédure pénale avait été

diligentée par le service d'enquête pénale de l'administration nationale des impôts et des douanes. Dans le cadre de cette procédure, l'autorité d'enquête avait, avec l'autorisation d'un juge d'instruction, procédé à la mise sous écoute des conversations téléphoniques de plusieurs personnes, dont celles de M. Gattyán, du conseiller juridique de WebMindLicenses, de son comptable et du propriétaire de Lalib, ainsi qu'à la saisie et à la sauvegarde de courriers électroniques de WebMindLicenses, et ce sans autorisation judiciaire, comme l'ont indiqué lors de l'audience l'administration fiscale de premier degré et le gouvernement hongrois.

28. Lors de l'audience, WebMindLicenses a indiqué que, en août 2013, soit avant l'adoption de la décision du 8 octobre 2013, l'administration fiscale de premier degré lui avait dressé un procès-verbal, annexant à titre de pièces faisant partie du dossier de la procédure administrative les éléments de preuve obtenus dans le cadre de la procédure pénale, et qu'elle avait eu la possibilité d'être entendue sur ces éléments par cette autorité administrative.

29. Lesdites annexes comprenaient l'ensemble des courriers électroniques saisis (au total 71) ainsi que les transcrits de 27 conversations téléphoniques, sur les 89 qu'elle avait initialement sélectionnées.

30. La procédure pénale n'étant pas arrivée au stade de la mise en examen, WebMindLicenses ne peut pas encore prendre connaissance de l'ensemble du dossier pénal.

31. WebMindLicenses a formé un recours contre la décision de l'administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables pour contester tant l'existence d'un abus que l'utilisation de preuves obtenues secrètement dans le cadre de la procédure pénale à laquelle elle n'a pas eu accès.

32. Le tribunal administratif et du travail de Budapest s'interroge sur les circonstances à apprécier, au regard de la directive TVA, pour identifier le prestataire de services et déterminer le lieu de la prestation dans une situation telle que celle en cause dans l'affaire au principal où un service d'un type particulier est offert en temps réel sur Internet, est proposé et est accessible à partir de n'importe quel endroit du monde et dont la fourniture est soumise pendant la période examinée à des contraintes techniques et juridiques particulières.

33. Au vu des arrêts Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) ainsi que Newey (C?653/11, EU:C:2013:409), la juridiction de renvoi s'interroge également sur l'analyse, au regard de l'abus de droit, qu'il convient de faire d'une construction contractuelle telle que celle en cause au principal tant du point de vue de la directive TVA que de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services.

34. Elle se demande en outre s'il résulte des objectifs de la directive TVA ainsi que du principe d'effectivité que l'administration fiscale doit pouvoir disposer de moyens procéduraux nécessaires à la perception efficace de l'impôt, y compris de méthodes de collecte de données connues des seules autorités qui y recourent, et peut prendre connaissance de preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale et utiliser celles-ci pour fonder une décision administrative. Dans ce cadre, en se référant à l'arrêt Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105), elle se demande en particulier quelles sont les limites posées par les dispositions de la Charte à l'autonomie institutionnelle et procédurale des États membres.

35. Enfin, selon la juridiction de renvoi, l'affaire au principal soulève également la question de savoir de quelle manière l'administration fiscale d'un État membre doit procéder, dans le cadre de la coopération administrative transfrontalière, dans le cas où la TVA a déjà été payée dans un autre État membre.

36. C'est ainsi que le tribunal administratif et du travail de Budapest a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans le cadre de l'application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 24, paragraphe 1, et de l'article 43 de la directive TVA, lorsqu'il s'agit d'établir, aux fins de la TVA, la personne du prestataire de services, est-il pertinent pour l'interprétation, lors de l'examen [du caractère] purement artificiel, dépourvu de réalité économique et commerciale, d'une transaction qui aurait été effectuée à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, que, dans l'affaire au principal, le gérant de la société donneuse de licence – et actionnaire à 100 % – soit la personne physique qui a créé le savoir-faire par ailleurs transféré par le contrat de licence en question?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, est-il pertinent, dans le cadre de l'application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 24, paragraphe 1, et de l'article 43 de la directive TVA et de la constatation d'une pratique abusive que cette personne physique ait ou puisse avoir une influence informelle sur la manière dont la société preneuse de licence exploite la licence ainsi transmise ainsi que sur ses décisions commerciales? Dans ce contexte, peut-il être pertinent pour l'interprétation que le créateur du savoir-faire participe ou puisse participer directement ou indirectement, en ayant par ailleurs une activité de consultant et en donnant des conseils sur le développement ou l'exploitation du savoir-faire, aux décisions commerciales se rapportant à la fourniture du service qui repose sur le savoir-faire en question?

3) Dans les circonstances de l'affaire au principal – compte tenu de la deuxième question – s'agissant d'établir, aux fins de la TVA, la personne du prestataire de services, est-il pertinent, en plus de l'examen de la transaction contractuelle sous-jacente, de savoir si le créateur du savoir-faire, en tant que personne physique, exerce une influence, voire une influence dominante, ou un contrôle sur les modalités de la fourniture du service qui repose sur le savoir-faire en question?

4) En cas de réponse affirmative à la troisième question, quels sont, lors de la détermination du degré d'influence ou de contrôle, les éléments ou les critères susceptibles d'être pris en compte pour établir que [le créateur du savoir-faire] exerce une influence déterminante sur la fourniture du service et que le contenu économique réel de la transaction sous-jacente a été mis en œuvre pour le compte de la société donneuse de licence?

5) Dans la situation au principal, lors de l'examen de l'obtention d'un avantage fiscal, est-il pertinent, aux fins de l'appréciation des rapports entre les personnes et les opérateurs économiques concernés par la transaction, que les contribuables qui sont parties à la transaction à laquelle on reproche de viser un but d'évasion fiscale soient des personnes morales, alors que l'administration fiscale nationale impute à une personne physique la prise des décisions stratégiques et opérationnelles afférentes à l'exploitation [du savoir-faire] et, dans l'affirmative, importe-t-il de savoir quel est l'État membre sur le territoire duquel la personne physique en question a pris ces décisions? Dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, s'il s'avère que le statut contractuel des parties n'est pas déterminant, est-il pertinent pour l'interprétation que la gestion des transactions financières, du personnel et des moyens techniques nécessaires à la fourniture du service ici litigieux, basé sur Internet, soit assurée par des sous-traitants?

6) À supposer que l'on constate que les clauses du contrat de licence ne reflètent pas un contenu économique réel, la requalification des clauses contractuelles et le rétablissement de la situation telle qu'elle aurait été en l'absence de la transaction constitutive d'une pratique abusive impliquent-ils que l'administration fiscale de l'État membre peut dès lors déterminer différemment l'État membre du lieu de la prestation de services et, partant, le lieu de l'obligation fiscale, y compris dans le cas où le preneur de licence a par ailleurs satisfait à son obligation fiscale dans

l'État membre dans lequel il a son siège, conformément aux conditions prévues par la législation dudit État?

- 7) Faut-il interpréter les articles 49 TFUE et 56 TFUE en ce sens qu'est contraire à leurs dispositions, et que peut être qualifié d'abus de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services, le fait d'élaborer une configuration contractuelle telle que celle en cause au principal, dans laquelle une entreprise assujettie établie dans un État membre donne en location à une entreprise assujettie établie dans un autre État membre, au moyen d'un contrat de licence, le savoir-faire et le droit d'exploitation afférents à la fourniture d'un service interactif au contenu classé X qui repose sur une technologie de la communication basée sur Internet, dans un cas de figure où l'imposition au titre de la TVA du service ainsi transféré est plus avantageuse dans l'État dans lequel le preneur de licence a son siège?
- 8) Dans des circonstances telles que celles de la présente espèce, quelle importance convient-il d'accorder aux considérations d'ordre commercial qui, outre la perspective d'obtenir un avantage fiscal, ont guidé l'entreprise donneuse de licence et, dans un tel contexte en particulier, est-il pertinent pour l'interprétation que le gérant et actionnaire à 100 % de la société donneuse de licence soit la personne physique qui a initialement créé le savoir-faire?
- 9) Lors de l'examen du comportement abusif, peut-on accorder de l'importance, et, dans l'affirmative, laquelle, à des circonstances analogues à celles qui ont été examinées au principal, telles que celles liées aux aspects techniques et à l'infrastructure nécessaires à la mise en place et au fonctionnement du service faisant l'objet de la transaction litigieuse, ainsi qu'à la compétence et au personnel du donneur de licence pour fournir le service en question?
- 10) Sur la base des faits de la présente affaire, faut-il interpréter l'article 2, paragraphe 1, sous c), l'article 24, paragraphe 1, l'article 43 et l'article 273 de la directive TVA, compte tenu de l'article 4, paragraphe 3, TUE, et de l'article 325 TFUE, en ce sens que, afin d'assurer l'effectivité de l'obligation des États membres relative à la perception efficace et exacte de l'intégralité de la TVA et d'éviter les pertes budgétaires liées à la fraude et à l'évasion fiscale transfrontalières, l'administration fiscale d'un État membre, pour pouvoir, dans le cas d'une transaction portant sur une prestation de services, établir quelle est la personne du prestataire de services, a le droit, lors de la procédure de preuve intervenant au cours de la procédure fiscale (administrative), de reprendre, à l'occasion de la recherche des faits, des données, des informations et des moyens de preuve obtenus – par le service d'enquête de l'administration fiscale dans le cadre de la procédure pénale – à l'insu de l'assujetti, par exemple des procès-verbaux d'interception ainsi que de les exploiter et d'en tirer des conséquences juridiques, et que la juridiction administrative qui contrôle la décision administrative rendue par l'administration fiscale de l'État membre a quant à elle le droit de les apprécier dans le cadre des preuves, par la même occasion qu'elle contrôle la légalité des preuves?
- 11) Sur la base des faits de la présente affaire, faut-il interpréter l'article 2, paragraphe 1, sous c), l'article 24, paragraphe 1, l'article 43 et l'article 273 de la directive TVA, compte tenu de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de l'article 325 TFUE, en ce sens que, afin d'assurer l'effectivité de l'obligation de l'État membre relative à la perception efficace et exacte de l'intégralité de la TVA, c'est-à-dire d'assurer la mise en œuvre de l'obligation de l'État membre de garantir le respect des obligations mises à la charge des assujettis, que la marge de manœuvre octroyée aux États membres en ce qui concerne la manière d'utiliser les moyens à la disposition de l'administration fiscale nationale inclut le droit de celle-ci d'utiliser des moyens de preuve initialement obtenus dans un but pénal afin de lutter contre les comportements d'évasion fiscale, y compris lorsque le droit national, en soi, ne permet pas de recueillir clandestinement des données dans le cadre de la procédure administrative afin de lutter contre les comportements d'évasion fiscale, ou qu'il

subordonne le recueil clandestin de données effectué dans le cadre de la procédure pénale à des garanties qui ne sont pas prévues dans la procédure fiscale administrative, mais que, par ailleurs, l'administration fiscale peut, en vertu du droit national, se fonder sur le principe de liberté de la preuve dans le cadre de ses procédures?

12) L'article 8, paragraphe 2, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la 'CEDH'), exclut-il, compte-tenu de l'article 52, paragraphe 2, de la Charte, que l'on reconnaisse à l'administration fiscale d'un État membre la compétence évoquée dans les dixième et onzième questions, ou peut-on, dans les circonstances de la présente affaire, considérer que l'utilisation dans le cadre de la procédure fiscale, aux fins de la lutte contre l'évasion fiscale, des résultats du recueil clandestin de données est justifiée, aux fins de la perception efficace de l'impôt, en raison du 'bien-être économique du pays'?

13) Dans la mesure où il ressort de la réponse donnée aux dixième à douzième questions que l'administration fiscale de l'État membre, dans le cadre de la procédure administrative, peut utiliser de tels moyens de preuve, l'administration fiscale nationale a-t-elle, afin de garantir l'effectivité des droits de la défense et du droit à une bonne administration, une obligation absolue – sur le fondement des articles 7, 8, 41 et 48, et compte tenu de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte – d'entendre l'assujetti au cours de la procédure administrative, de lui assurer l'accès aux résultats obtenus grâce aux méthodes clandestines de recueil de données ainsi que de respecter la finalité à laquelle est subordonnée l'obtention des données figurant dans ces moyens de preuve, ou bien faut-il considérer que, à ce titre, justement, la finalité pénale exclusive des méthodes clandestines de recueil de données exclut d'emblée l'utilisation de tels moyens de preuve?

14) Dans le cas de moyens de preuve obtenus et utilisés en violation des articles 7, 8, 41 et 48 de la Charte – compte tenu de l'article 47 de la Charte –, faut-il considérer que satisfait au droit à un recours effectif une réglementation nationale en vertu de laquelle un recours juridictionnel en contestation de la légalité, quant à la procédure, de décisions rendues dans des affaires fiscales, ne peut prospérer et conduire à l'annulation de la décision que lorsqu'il est concrètement envisageable, au regard des circonstances de l'espèce, que la décision attaquée aurait été différente sans le vice de procédure, et que ce vice de procédure affecte en outre une position juridique matérielle du requérant, ou les vices de procédure ainsi commis doivent-ils pouvoir entraîner l'annulation dans une mesure plus importante, indépendamment de l'incidence de l'irrégularité procédurale, contraire à la Charte, sur l'issue de la procédure?

15) L'effectivité de l'article 47 de la Charte suppose-t-elle que, dans une situation procédurale telle que celle ici en cause, la juridiction administrative qui procède au contrôle juridictionnel de la décision de l'administration fiscale de l'État membre puisse contrôler la légalité de l'obtention de moyens de preuve recueillis clandestinement, à des fins de poursuite pénale, dans le cadre de la procédure pénale, en particulier lorsque le contribuable faisant l'objet de la procédure n'a pas pu, dans la procédure pénale parallèle, prendre connaissance de ces documents, ni en contester la légalité devant une juridiction?

16) Au regard également de la sixième question, faut-il interpréter le règlement n° 904/2010 – au regard notamment de son considérant 7 selon lequel, afin de collecter la taxe due, les États membres devraient coopérer afin de contribuer à l'assurance de l'établissement correct de la TVA et, par conséquent, doivent non seulement contrôler l'application correcte de la taxe due sur leur propre territoire, mais devraient également aider les autres États membres à veiller à l'application correcte de la taxe relative à une activité exercée sur leur propre territoire mais due dans un autre État membre – en ce sens que, en présence de faits tels que ceux de l'espèce, l'administration fiscale qui découvre l'existence d'une dette fiscale a l'obligation d'adresser sa demande à

l'administration fiscale de l'État membre dans lequel l'assujetti faisant l'objet du contrôle fiscal a déjà satisfait à son obligation de s'acquitter de l'impôt?

17) S'il est répondu par l'affirmative à la seizième question: si une juridiction constate, à la suite de leur contestation, que des décisions rendues par l'administration fiscale de l'État membre sont illégales quant à la procédure en raison de l'omission du recueil d'informations et d'une demande adressée aux autorités compétentes d'un autre État membre, quelle conséquence la juridiction qui procède au contrôle des décisions rendues par l'administration fiscale de l'État membre doit-elle appliquer, compte tenu également de la quatorzième question?»

IV – La procédure devant la Cour

37. La présente demande de décision préjudicielle a été déposée au greffe de la Cour le 8 septembre 2014. WebMindLicenses, les gouvernements hongrois et portugais ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

38. Une audience s'est tenue le 13 juillet 2015, lors de laquelle WebMindLicenses, l'administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables, les gouvernements hongrois et portugais ainsi que la Commission ont présenté leurs observations orales.

39. Par lettre du 17 août 2015, parvenue à la Cour le même jour, WebMindLicenses a demandé à la Cour d'ordonner la réouverture de la procédure orale.

40. À l'appui de cette demande, WebMindLicenses se réfère à deux circonstances invoquées par l'administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables lors de l'audience afin d'étayer l'existence d'un abus de droit dans son chef. En premier lieu, la société portugaise Hypodest Patent Development Company aurait transféré le savoir-faire en cause au principal à WebMindLicenses à la valeur comptable de 104 000 000 euros alors qu'elle l'aurait elle-même acquis à la valeur de marché de 12 000 000 euros. En second lieu, Lalib aurait subi une perte dans le cadre de sa coopération avec WebMindLicenses.

41. Quant à la première circonstance, WebMindLicenses soutient qu'elle n'a jamais été traitée ni dans la procédure au principal ni dans la présente procédure devant la Cour. Quant à la seconde circonstance, WebMindLicenses allègue qu'elle «n'a jamais été avancée comme une circonstance de nature à étayer sur le fond le caractère artificiel de la transaction» conclue entre WebMindLicenses et Lalib, l'activité de cette dernière ayant au contraire, selon WebMindLicenses, permis d'obtenir des résultats positifs.

42. L'article 82, paragraphe 2, du règlement de procédure, prévoit que «[l]e président prononce la clôture de la phase orale de la procédure après la présentation des conclusions de l'avocat général».

43. Il ressort de cette disposition qu'une demande de réouverture de la phase orale fondée sur l'article 83 du règlement de procédure ne peut être demandée qu'après sa clôture, qui n'était pas encore intervenue à la date du dépôt de cette demande.

44. Ladite demande est donc irrecevable.

45. En tout état de cause, aucune des deux circonstances ne me paraît de nature à exercer une quelconque influence sur la décision de la Cour, ni un argument non débattu entre les parties sur la base duquel l'affaire devrait être tranchée.

V – Analyse

46. La juridiction de renvoi pose à la Cour dix-sept questions qui peuvent toutefois être regroupées en quatre problématiques différentes: l'abus de droit au regard de la directive TVA et des articles 49 TFUE et 56 TFUE (première à cinquième et septième à neuvième questions), le risque de double imposition (sixième question), la coopération entre les administrations fiscales des États membres (seizième et dix-septième questions) et l'utilisation de preuves obtenues secrètement dans le cadre d'une procédure pénale parallèle au regard des principes généraux du droit de l'Union et de la Charte (dixième à quinzième questions).

A – *Sur les première à cinquième et septième à neuvième questions: l'abus de droit au regard de la directive TVA et les articles 49 TFUE et 56 TFUE*

47. Par ses cinq premières questions et ses septième à neuvième questions, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur les éléments pertinents à prendre en considération aux fins de déterminer l'existence ou non d'un abus à la TVA (10).

1. Les principes applicables

48. Il convient de rappeler d'emblée la jurisprudence pertinente de la Cour à cet égard.

49. Aux points 74 à 77 de l'arrêt Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), la Cour a jugé ce qui suit:

«74. [...] il apparaît que, dans le domaine de la TVA, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la [directive TVA] et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions.

75. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal. En effet, [...] l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux.

76. C'est à la juridiction nationale qu'il appartient de vérifier, conformément aux règles de preuve du droit national, pour autant qu'il [n'est] pas porté atteinte à l'efficacité du droit communautaire, si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le litige au principal [...]

77. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation [...]» (11).

50. En ce qui concerne le premier de ces critères, à savoir le fait que les opérations en cause visent l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la directive TVA, la Cour a jugé que «permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la [...] directive [TVA] ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur

aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime» (12).

51. Quant au second critère, à savoir que le but essentiel de l'opération soit l'obtention d'un avantage fiscal, la Cour a jugé que «la juridiction nationale, dans l'appréciation qu'il lui appartient d'effectuer, peut prendre en considération le caractère purement artificiel des opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause [...], de tels éléments étant de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie» (13).

52. De plus, dans le cadre des structures transfrontalières, qui n'existaient pas dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) ainsi que Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), la Cour a jugé que «le principe d'interdiction d'abus de droit conduit à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal» (14).

53. En effet, comme la Cour l'a jugé au point 65 de son arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), «l'application de l'imposition prévue par [la] législation [sur les sociétés étrangères contrôlées] doit être exclue lorsque, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, la constitution d'une [société étrangère contrôlée] correspond à une réalité économique».

54. Selon la Cour, la constitution d'une société correspond à une réalité économique, ce qui exclut l'existence d'un abus, lorsqu'elle implique «une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil» (15).

2. Application à la présente affaire

a) La classification de la prestation en cause au principal au regard de la directive TVA

55. Il convient d'abord de préciser que, comme je l'ai évoqué au point 20 des présentes conclusions, la prestation imposable à la TVA en cause consiste dans des services de divertissement par voie électronique, à savoir dans la possibilité offerte aux «membres» de dialoguer avec des «acteurs» sur le site Internet livejasmin.com et de leur demander de leur présenter des spectacles filmés en direct pour contrepartie.

56. Il s'agit donc de la prestation d'un service visé à l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

57. Pour déterminer le lieu de la prestation du service, il faut d'abord noter qu'il s'agit d'un service fourni par voie électronique (16) visé par le point 3 de l'annexe II de la directive TVA («la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données»).

58. Étant donné qu'il s'agit en l'occurrence d'un service fourni soit à des preneurs établis au sein de l'Union européenne, mais qui ne sont pas des assujettis, soit à des preneurs établis en dehors de l'Union et que, pour la période visée par le redressement fiscal, le prestataire, à savoir Lalib, était une société établie au Portugal, il ressort des articles 43 et 56, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, ainsi que des articles 45 et 59, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, que, comme l'observe la Commission, la TVA sur ces prestations à des non-assujettis établis dans l'Union devait être payée au Portugal tandis que les prestations fournies à des non-assujettis établis hors de l'Union étaient exonérées de celle-ci.

59. Comme le confirme le gouvernement portugais dans ses observations écrites, Lalib s'est conformée, au Portugal, à ses obligations en matière de TVA.

b) L'abus de droit

60. Comme la Cour l'a jugé aux points 76 et 77 de l'arrêt Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient d'établir l'existence d'un abus, la Cour pouvant lui apporter quelques précisions pour la guider dans son interprétation. Elle doit pour ce faire analyser les deux critères fixés dans cet arrêt.

i) Sur le critère de l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par le droit de l'Union

61. La juridiction de renvoi doit d'abord constater que «les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la [...] directive [TVA] et de la législation nationale transposant cette directive, [ont] pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions» (17) et prendre en compte les considérations suivantes.

62. Les dispositions de la directive TVA pertinentes dans la présente affaire [à savoir les articles 43 et 56, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, ainsi que les articles 45 et 59, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012], ont pour objectif d'imposer à la TVA les prestations de service par voie électronique au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique (18), dans le cas des preneurs non-assujettis établis dans l'Union et d'exonérer les mêmes prestations de service fournies à des non-assujettis établis hors de l'Union.

63. Il est clair que, en sélectionnant le lieu d'établissement du prestataire comme le lieu où la TVA est due, le législateur de l'Union a admis le risque que les prestataires de services électroniques s'établissent dans les États membres où les taux de TVA sont les moins élevés.

64. C'est d'autant plus vrai que le législateur de l'Union a récemment modifié la directive TVA afin d'exclure la possibilité de ce choix par les prestataires de services électroniques. À partir du 1er janvier 2015, l'article 58 prévoit que «[l]e lieu des prestations de services [fournies par voie électronique] à une personne non assujettie est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle».

65. À mon avis, pour conclure que la signature du contrat de licence avec Lalib, qui impliquait que la TVA soit acquittée au Portugal, est contraire aux objectifs poursuivis par la directive TVA, la juridiction de renvoi devrait constater que le contrat de licence est un contrat fictif conclu dans le seul but de créer l'impression que les prestations en cause étaient fournies par Lalib alors qu'elles

l'étaient en réalité par WebMindLicenses ou que l'établissement au Portugal n'avait aucune substance au sens des points 52 à 54 et 68 de l'arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544).

66. En effet, comme la Cour l'a jugé au point 52 de son arrêt RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810), «le fait que des services ont été fournis à une société établie dans un État membre par une société établie dans un autre État membre et que les termes des transactions réalisées ont été choisis en fonction de considérations propres aux opérateurs économiques concernés ne saurait être considéré comme constituant un abus de droit. En effet, [...] les services en cause [ont été fournis] dans le cadre d'une activité économique réelle».

67. À mon avis, le fait, pour une société comme WebMindLicenses, de choisir d'utiliser les services d'une société indépendante comme Lalib qui est établie dans un État membre où les taux d'imposition à la TVA sont moins élevés ne saurait constituer *en soi* un usage abusif de la libre prestation de services consacrée par l'article 56 TFUE (19).

68. Dans ce contexte, les opérateurs économiques peuvent exercer leurs libertés fondamentales de la façon qui leur permet de minimiser leur charge fiscale, pour autant qu'il y a un exercice véritable de la liberté en cause, c'est-à-dire une livraison de biens, une prestation de service, un mouvement de capitaux ou un établissement en vue d'exercer réellement une activité économique ou commerciale.

69. C'est pour cette raison que la Cour a jugé, à plusieurs reprises, que «les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales» (20).

70. Ce principe est très clairement exprimé dans l'arrêt Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804) qui concernait également l'application de l'interdiction des abus dans le domaine de la TVA. Dans cette affaire, les autorités fiscales britanniques alléguaient qu'une opération de crédit-bail aurait dû être considérée comme une opération d'achat aux fins de la TVA. Au point 34 de son arrêt, la Cour a jugé qu'il ne saurait être reproché à un assujetti de choisir une opération de crédit-bail lui procurant un avantage consistant [...] dans l'échelonnement du paiement de sa dette fiscale, plutôt qu'une opération d'achat, qui ne lui procure pas un tel avantage, dès lors que la TVA relative à cette opération de crédit-bail est dûment et intégralement payée».

ii) Sur le critère de l'existence d'un avantage fiscal dont l'obtention est le but essentiel de l'opération en cause au principal

71. La juridiction de renvoi doit également vérifier sur la base du critère énoncé au point 75 de l'arrêt Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121), si «le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal». En effet, selon la jurisprudence de la Cour, le principe d'interdiction de l'abus de droit ne prohibe que les «montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la *seule* fin d'obtention d'un avantage fiscal» (21).

72. À ce sujet, les considérations suivantes pourraient lui être utiles.

73. En se référant à l'arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544), la juridiction de renvoi estime que «la jurisprudence de la Cour n'est pas claire sur la question [...] de savoir comment, dans une situation où c'est une personne physique qui a eu l'idée d'un service, mais où sa mise en œuvre dépend d'autres données [...] et peut se faire dans un autre État membre, [elle] peut analyser les rapports entre la personne physique qui a eu l'idée, qui apparaît comme le créateur du savoir-faire, et l'entreprise qui, en tant que personne morale,

propose effectivement le service, au regard de la présence d'une pratique abusive».

74. Comme le relève le gouvernement portugais, l'avantage fiscal dans l'affaire en cause au principal consiste dans la différence entre les taux de TVA respectivement applicables en Hongrie et à Madère (Portugal) où Lalib est établie.

75. Lors de l'audience, les parties au principal ont confirmé que, au moment où le premier contrat de licence avec Lalib a été signé, à savoir en février 2008 (22), cette différence de taux était de 4 %, le taux de TVA étant fixé, en Hongrie, à 20 % et, à Madère, à 16 %. Cette différence me paraît très faible pour constituer le but essentiel de l'opération en cause, surtout au vu du fait que, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), le montage utilisé par les redevables à la TVA arrivait à une déduction totale de la TVA alors que, sans ce montage, aucune déduction n'était possible.

76. De plus, Lalib était une société indépendante du groupe Docler qui n'avait pas été créée pour exploiter le savoir-faire de WebMindLicenses. J'ajoute que la moitié de son chiffre d'affaires était généré par des prestations de services effectuées au bénéfice de preneurs établis hors de l'Union et qui, de ce fait, étaient exonérées de la TVA, que le prestataire fût établi en Hongrie ou au Portugal.

77. En tout état de cause, WebMindLicenses affirme avoir conclu le contrat de licence pour des raisons tout autres que l'obtention d'un avantage fiscal.

78. Comme je l'ai exposé au point 23 des présentes conclusions et comme l'indique la juridiction de renvoi, WebMindLicenses soutient que Lalib a été intégrée dans l'exploitation du savoir-faire en cause en 2008 parce que cette exploitation au sein du groupe Docler et l'expansion commerciale du service en ligne s'étaient heurtées au fait que les principales banques hongroises qui acceptaient le traitement des encaissements des paiements par cartes bancaires ne proposaient pas, à l'époque, de service d'affiliation au système de carte bancaire aux prestataires de services classés X. Quant aux autres banques, qui étaient prêtes à conclure des contrats avec des prestataires de cette catégorie, elles ne disposaient pas de la capacité technique nécessaire pour gérer le traitement des encaissements des paiements par cartes bancaires de ces sites. De plus, à l'intérieur du groupe Docler, il n'existait ni le réseau de relations, ni les qualifications nécessaires pour l'exploitation des sites à l'échelle internationale.

79. Sous réserve d'une vérification de ces éléments par la juridiction de renvoi, ils devraient être suffisants pour exclure que l'obtention d'un avantage fiscal ait été le but essentiel de la signature du contrat de licence en cause.

80. En effet, le fait qu'une opération effectuée pour des raisons commerciales comporte également des avantages fiscaux, même considérables, ne suffit pas pour établir qu'une entreprise «bénéficie abusivement des avantages prévus par le droit [de l'Union]» (23).

81. Je me réfère à cet égard à l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) concernant des redevances liées à des opérations de leasing qui avaient été structurées de façon à échapper à la TVA tant au Royaume-Uni qu'en Allemagne. Dans la mesure où les opérations effectuées dans le cadre des accords de leasing en cause étaient considérées, en droit anglais, comme des prestations de services, les autorités fiscales britanniques les ont considérées comme ayant été réalisées en Allemagne, c'est-à-dire au lieu où le prestataire avait son siège. En Allemagne, étant donné que les opérations en question étaient considérées, en droit allemand, comme des livraisons de biens, elles furent considérées comme ayant été effectuées au Royaume-Uni, c'est-à-dire au lieu de la livraison. Il en résultait que les redevances de leasing en cause dans cette affaire n'avaient donné lieu à aucune perception de la

TVA, ni au Royaume-Uni ni en Allemagne. En revanche, la TVA a été postérieurement acquittée au Royaume-Uni sur le produit de la vente des véhicules.

82. Toutefois, la Cour a exclu l'existence d'un abus en jugeant, au point 55 de cet arrêt, que «le principe d'interdiction des pratiques abusives ne s'oppose pas, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où une entreprise établie dans un État membre choisit de faire réaliser, par sa filiale établie dans un autre État membre, des opérations de leasing de biens à une société tierce établie dans le premier État membre, en vue d'éviter que la TVA soit due sur les paiements rémunérant ces opérations, celles-ci étant qualifiées, dans le premier État membre, de prestations de services locatifs effectuées dans le second État membre et, dans ce second État membre, de livraisons de biens effectuées dans le premier État membre, au droit à déduction de la TVA reconnu à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive [TVA]» (24).

83. Finalement, en ce qui concerne l'existence d'un montage purement artificiel au sens de l'arrêt *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) (25), cas dans lequel «ces stipulations contractuelles devraient être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive» (26), il convient de noter que la vérification de la réalité de la poursuite d'une activité économique «doit reposer sur des éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la [société en cause] en termes de locaux, de personnel et d'équipements» (27).

84. L'existence de relations de contrôle entre Lalib et WebMindLicenses, y compris la possibilité que les conseils donnés par M. Gattyán à Lalib étaient suivis sans exception, ne devrait pas empêcher Lalib d'avoir une présence réelle au Portugal et d'y exercer une activité économique réelle.

85. En tout état de cause, afin de vérifier que Lalib ne soit pas une société «écran» ou «boîte aux lettres» (28), les autorités fiscales hongroises auraient pu faire usage de l'article 7 du règlement n° 904/2010 afin d'obtenir des autorités fiscales portugaises les informations nécessaires pour trancher ce point, ce qu'elles n'ont pas fait.

86. À cet égard, le gouvernement portugais relève dans ses observations écrites que Lalib possède une structure permanente, appropriée et autonome, tant en termes de ressources humaines que de moyens techniques, et qui remplit régulièrement ses obligations fiscales au Portugal, alors que, selon l'administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables, WebMindLicenses n'employait qu'un gérant, à savoir M. Gattyán, et un conseiller juridique à mi-temps.

87. Je propose donc de répondre aux première à cinquième et septième à neuvième questions que la conclusion d'un contrat de licence tel celui en cause dans le litige au principal ne peut être considérée comme abusive au regard de la directive TVA que si son but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de celle-ci, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

B – *Sur la sixième question: le risque de double imposition*

88. Par sa sixième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si, dans le cas où elle jugerait qu'il y a eu abus de droit, le fait que Lalib se soit acquittée de ses obligations de TVA au Portugal l'empêcherait d'imposer à WebMindLicenses l'obligation de payer la TVA en Hongrie.

89. Si la juridiction de renvoi devait conclure à l'existence d'un abus, j'estime que le risque de double imposition ne devrait pas empêcher les autorités fiscales hongroises de requalifier le lieu

de prestation des services en cause et de considérer qu'il se situait en réalité en Hongrie.

90. Certes, au point 42 de l'arrêt *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), la Cour a jugé que «l'objectif des dispositions déterminant le lieu de rattachement fiscal des prestations de services est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes» (29).

91. Cependant, comme l'observe la Commission, il ne serait possible d'éviter la double imposition que si le droit de l'Union imposait aux administrations fiscales des États membres une obligation de reconnaissance mutuelle de leurs décisions respectives. Or, ni la directive TVA ni le règlement n° 904/2010 ne créent pareille obligation.

92. Au contraire, comme il ressort clairement de l'arrêt *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), «lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive» (30).

93. Cela implique que, comme l'indiquent le gouvernement hongrois et la Commission, dans l'hypothèse où l'existence d'un abus est constatée, l'imposition à la TVA doit avoir lieu comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Le fait qu'il y ait eu une imposition à la TVA ailleurs ne change rien (31).

94. Je propose donc de répondre à la sixième question que le risque de double imposition n'empêche pas les autorités fiscales d'un État membre de requalifier le lieu de prestation d'un service et de considérer qu'elle a été effectuée sur son territoire.

C – Sur les seizième et dix-septième questions: la coopération entre les administrations fiscales des États membres

95. Les seizième et dix-septième questions de la juridiction de renvoi visent en substance à déterminer si l'administration fiscale d'un État membre qui découvre l'existence d'une dette de TVA a l'obligation, en vertu du règlement n° 904/2010, d'adresser une demande à l'administration fiscale de l'État membre où l'assujetti faisant l'objet du contrôle fiscal a déjà satisfait à son obligation de s'acquitter de la TVA ainsi que les conséquences à tirer du défaut de procéder à une telle demande.

96. À mon avis, la réponse à ces questions est très simple: pareille obligation n'existe pas.

97. Certes, comme le suggère la juridiction de renvoi, le règlement n° 904/2010 a pour objet de réglementer les modalités de coopération et d'assistance entre les administrations fiscales des États membres et de faciliter l'échange d'informations entre elles sur la base de demandes qu'elles peuvent s'adresser l'une à l'autre, conformément aux articles 7 à 12 de ce règlement.

98. Toutefois, comme l'observe la Commission, dans le cadre de l'échange d'informations sur la base d'une demande, l'autorité requérante n'est nullement obligée d'adresser pareille demande à un autre État membre. En effet, c'est un droit que lui confère ledit règlement et non une obligation qu'il lui impose.

99. En outre, le règlement n'affecte en rien le principe fondamental selon lequel les autorités fiscales des États membres sont tenues de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale. Comme le relève la Commission, dans le cadre de cette lutte, il incombe aux autorités fiscales hongroises de se procurer, comme l'impose d'ailleurs l'article 97, paragraphes 4 et 6, de la loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale, les preuves nécessaires à la motivation et à l'adoption d'une décision qui constate l'existence d'un abus ainsi que d'apprécier si elles sont tenues d'adresser

une demande aux autorités fiscales d'un autre État membre.

100. Par conséquent, il appartient à la juridiction de renvoi de juger si les preuves sur lesquelles s'est fondée la décision des autorités fiscales hongroises constatant l'existence d'un abus sont suffisantes pour soutenir cette constatation.

101. La réponse aux seizième et dix-septième questions devrait donc être que le règlement n° 904/2010 doit être interprété en ce sens qu'il n'impose pas à l'administration fiscale d'un État membre qui découvre l'existence d'une dette de TVA l'obligation d'adresser une demande à l'administration fiscale de l'État membre dans lequel l'assujetti faisant l'objet du contrôle fiscal a déjà satisfait à son obligation de s'acquitter de la TVA. Il appartient à la juridiction de renvoi de juger si les preuves sur lesquelles s'est fondée la décision des autorités fiscales hongroises constatant l'existence d'un abus sont suffisantes à soutenir l'existence de la dette fiscale.

D – Sur les dixième à quinzième questions: l'utilisation des preuves obtenues secrètement dans le cadre d'une procédure pénale parallèle au regard des principes généraux du droit de l'Union et de la Charte

102. Par ses dixième à quinzième questions, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur la question de savoir si l'utilisation, par l'administration fiscale, de preuves recueillies secrètement au cours d'une procédure pénale parallèle et non clôturée, à laquelle la société faisant l'objet du redressement fiscal n'a pas eu accès et dans le cadre de laquelle elle n'a pas été entendue, ainsi que l'utilisation de ces preuves par la juridiction saisie d'un recours contre la décision de redressement sont conformes aux droits fondamentaux, notamment à l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH, aux articles 7, 8, 41, 47, 48, 51, paragraphe 1, et 52, paragraphe 2, de la Charte ainsi qu'aux droits de la défense et à une bonne administration.

103. Bien évidemment, ces questions se posent uniquement si la juridiction de renvoi décide qu'il y a un abus de droit en ce que le but essentiel de la conclusion du contrat de licence entre WebMindLicenses et Lalib était l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par la directive TVA.

104. Il convient d'abord de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, «les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais non en dehors de telles situations. C'est dans cette mesure que la Cour a déjà rappelé qu'elle ne peut apprécier, au regard de la Charte, une réglementation nationale qui ne se situe pas dans le cadre du droit de l'Union. En revanche, dès lors qu'une telle réglementation entre dans le champ d'application de ce droit, la Cour, saisie à titre préjudiciel, doit fournir tous les éléments d'interprétation nécessaires à l'appréciation, par la juridiction nationale, de la conformité de cette réglementation avec les droits fondamentaux dont elle assure le respect» (32).

105. En ce qui concerne la directive TVA, la Cour a déjà jugé que «l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts» (33).

106. Or, selon cette jurisprudence, «les ressources propres de l'Union comprenant notamment [...] les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union, un lien direct existe ainsi entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la

perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes» (34).

107. Comme la Cour a jugé, aux points 27 et 28 de son arrêt Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), que les sanctions fiscales et des poursuites pénales pour fraude à la TVA constituent une mise en œuvre de la directive TVA, et notamment de son article 273, et par conséquent du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, il y a lieu de conclure que, comme le suggère la Commission, la Charte est applicable en l'occurrence.

108. Étant donné que la présente affaire concerne l'interception des conversations téléphoniques de WebMindLicenses, la saisie et la sauvegarde de ses courriers électroniques ainsi que leur utilisation comme éléments de preuve à l'encontre de celle-ci, il convient d'abord d'examiner la présente affaire sous l'angle des articles 7 (35) et 8 (36) de la Charte qui garantissent le respect de la vie privée et familiale et la protection des données à caractère personnel. En effet, comme la Cour l'a jugé au point 47 de son arrêt Volker und Markus Schecke et Eifert (C-92/09 et C-93/09, EU:C:2010:662), «[l'article 8 de la Charte] est étroitement lié au droit au respect de la vie privée consacré à l'article 7 de cette même [C]harte».

109. À cet égard, je rappelle que «le respect du droit à la vie privée à l'égard du traitement des données à caractère personnel, reconnu par les articles 7 et 8 de la charte, se rapporte à toute information concernant une personne physique identifiée ou identifiable (voir, notamment, Cour EDH, arrêts Amann c. Suisse du 16 février 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, § 65, ainsi que Rotaru c. Roumanie du 4 mai 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, § 43) et [...] que les limitations susceptibles d'être légitimement apportées au droit à la protection des données à caractère personnel correspondent à celles tolérées dans le cadre de l'article 8 de la [CEDH]» (37).

110. Comme les articles 7 et 8 de la Charte correspondent à l'article 8 de ladite convention, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme dans cette matière pourrait être utile dans l'affaire en cause en sachant que, «[d]ans la mesure où la [...] Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la [CEDH], leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention» et que cela «ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue» (38).

111. En ce qui concerne d'abord le champ d'application ratione personae des articles 7 et 8 de la Charte, il convient de noter d'emblée que, selon la jurisprudence tant de la Cour (39) que de la Cour européenne des droits de l'homme (40), la notion de vie privée doit être interprétée comme incluant les activités professionnelles ou commerciales des personnes morales.

112. Par conséquent, les articles 7 et 8 de la Charte ainsi que l'article 8 de la CEDH concernent tout autant les personnes physiques que les personnes morales.

113. Quant au niveau de protection accordé par les articles 7 et 8 de la Charte ainsi que par l'article 8 de la CEDH, il convient de se référer à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

114. Selon cette jurisprudence, «la fouille et la saisie de données électroniques s'analysent en une ingérence dans le droit au respect de la 'vie privée' et de la 'correspondance' au sens de [l'article 8 de la CEDH]» (41). De plus, «[l]a Cour a maintes fois constaté que l'interception secrète de conversations téléphoniques entraine dans le champ d'application de l'article 8 pour ce qui est du droit au respect tant de la vie privée que de la correspondance» (42).

115. Pareille ingérence méconnaît l'article 8 «sauf si, 'prévues par la loi', elle poursuit un ou des buts

légitimes au regard du paragraphe 2 [de cet article] et, de plus, est 'nécessaire dans une société démocratique' pour les atteindre» (43). Ces conditions sont également prévues par l'article 52, paragraphe 1, de la Charte (44).

116. En ce qui concerne la première condition, il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si l'ingérence en cause est prévue par la loi, ce qui semble, selon la juridiction de renvoi elle-même, être le cas.

117. Quant à la deuxième condition, il me paraît que l'ingérence en cause, qui a eu lieu dans le cadre de la lutte contre l'abus, la fraude et l'évasion fiscale, poursuit un but légitime.

118. Par rapport au troisième critère, qui consiste en réalité à l'application du principe de proportionnalité, qui est de la compétence de la juridiction de renvoi, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme fournit quelques indications utiles pour la présente affaire.

119. En effet, les affaires Société Colas Est et autres c. France ainsi que Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France concernaient, comme la présente affaire, la mise en œuvre du droit de l'Union, à savoir du droit de la concurrence, par un État membre.

120. Dans l'affaire Société Colas Est et autres c. France, le syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO) ayant dénoncé l'existence de certaines pratiques illicites commises par de grandes entreprises du bâtiment, l'administration centrale concernée demanda à la direction nationale des enquêtes d'effectuer une enquête administrative de grande ampleur sur le comportement des entreprises de travaux publics. Dans le cadre de cette enquête, une intervention simultanée eut lieu auprès de 56 sociétés, lors de laquelle les enquêteurs saisirent plusieurs milliers de documents conformément à l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945, qui ne prévoyait aucune autorisation judiciaire.

121. La Cour européenne des droits de l'homme a considéré que, «si l'ampleur des opérations menées afin [...] d'éviter la disparition ou la dissimulation des éléments de preuve de pratiques anticoncurrentielles, justifia les ingérences litigieuses dans le domicile des requérantes, encore aurait-il fallu que la législation et la pratique en la matière offrissent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus» (45).

122. Or, à cette occasion, ladite Cour «[a constaté] qu'il n'en alla pas ainsi en l'occurrence. En effet, à l'époque des faits [...], l'administration compétente disposa de pouvoirs très larges qui, en application de l'ordonnance de 1945, lui permirent d'apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations litigieuses. De surcroît, les opérations litigieuses s'effectuèrent sans mandat préalable du juge judiciaire et hors la présence d'un officier de police judiciaire [...] Dans ces circonstances, à supposer que le droit d'ingérence puisse aller plus loin pour les locaux commerciaux d'une personne morale [...], la [même] Cour considère, eu égard aux modalités décrites plus haut, que les opérations litigieuses menées dans le domaine de la concurrence ne sauraient passer comme étroitement proportionnées aux buts légitimes recherchés» (46).

123. Elle a donc jugé qu'«il y [avait] eu violation de l'article 8 de la [CEDH]» (47).

124. Tout comme l'affaire Société Colas Est et autres c. France, l'affaire Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France concernait une enquête menée par la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) qui soupçonnait une entente illicite prohibée par l'article 101 TFUE commise à l'occasion de la passation de marchés publics pour la rénovation d'hôpitaux publics.

125. Lors de l'enquête, cette fois ordonnée par le juge des libertés et de la détention, les agents

de la DGCCRF ont saisi de nombreux documents et fichiers informatiques ainsi que l'intégralité de la messagerie électronique de certains employés des sociétés sous investigation. Les saisies pratiquées avaient été massives et indifférenciées et portaient sur plusieurs milliers de documents informatiques. De plus, de nombreux documents saisis n'avaient aucun lien avec l'enquête ou étaient couverts par la confidentialité qui s'attache aux relations entre un avocat et son client.

126. Quant à l'étendue de la saisie, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que le fait qu'un inventaire suffisamment précis, indiquant le nom de fichiers, leur extension, leur provenance et leur empreinte numérique, avait été dressé et avait été remis avec une copie des documents saisis aux sociétés sous enquête excluait la caractérisation des saisies de massives et indifférenciées. L'étendue de la saisie n'était donc pas contraire à l'article 8 de la CEDH (48).

127. En revanche, en ce qui concernait la saisie de documents couverts par la confidentialité entre un avocat et son client, la Cour européenne des droits de l'homme a d'abord relevé que, « pendant le déroulement des opérations en cause, les requérantes n'ont pu ni prendre connaissance du contenu des documents saisis, ni discuter de l'opportunité de leur saisie. Or, de l'avis de ladite Cour, à défaut de pouvoir prévenir la saisie de documents étrangers à l'objet de l'enquête et a fortiori de ceux relevant de la confidentialité qui s'attache aux relations entre un avocat et son client, les requérantes devaient pouvoir faire apprécier a posteriori et de manière concrète et effective leur régularité. Un recours, tel que celui ouvert par l'article L. 450-4 du code de commerce, devait leur permettre d'obtenir, le cas échéant, la restitution des documents concernés ou l'assurance de leur parfait effacement, s'agissant de copies de fichiers informatiques » (49).

128. À cet effet, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé qu'« il appart[enait] au juge, saisi d'allégations motivées selon lesquelles des documents précisément identifiés ont été appréhendés alors qu'ils étaient sans lien avec l'enquête ou qu'ils relevaient de la confidentialité qui s'attache aux relations entre un avocat et son client, de statuer sur leur sort au terme d'un contrôle concret de proportionnalité et d'ordonner, le cas échéant, leur restitution. Or, la [dite] Cour constate qu'en l'espèce, si les requérantes ont exercé le recours que la loi leur ménageait devant le [juge des libertés et de la détention], ce dernier, tout en envisageant la présence d'une correspondance émanant d'un avocat parmi les documents retenus par les enquêteurs, s'est contenté d'apprécier la régularité du cadre formel des saisies litigieuses, sans procéder à l'examen concret qui s'imposait » (50).

129. Sur cette base, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'« il y [avait] eu violation de l'article 8 de la [CEDH] » (51).

130. Quant à l'application de ces principes à la présente affaire, il convient de rappeler que, lors de l'audience, l'administration nationale des impôts et des douanes – direction principale des impôts et des douanes pour les grands contribuables et le gouvernement hongrois ont indiqué que l'écoute des conversations téléphoniques avait été autorisée par un juge d'instruction (sans que, semble-t-il, WebMindLicenses ait pu ni vérifier l'existence de cette autorisation ni la contester) alors que l'obtention et la sauvegarde des courriers électroniques avaient été assurées par la saisie, sans autorisation judiciaire, des ordinateurs dans les locaux de WebMindLicenses.

131. Il ressort des débats tenus lors de l'audience devant la Cour que les autorités hongroises ont donné à WebMindLicenses accès aux transcrits des conversations téléphoniques et aux courriers électroniques utilisés comme éléments de preuve pour étayer leur décision de redressement fiscal, que WebMindLicenses a eu l'opportunité d'être entendue par les autorités fiscales hongroises sur lesdits éléments de preuve en cause avant l'adoption de la décision du 8 octobre 2013 et que WebMindLicenses a eu la possibilité d'exercer un recours contre cette décision.

132. Sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il m'apparaît qu'une saisie de

courriers électroniques sans autorisation judiciaire et l'absence de possibilité pour WebMindLicenses de vérifier l'existence d'une pareille autorisation pour l'interception de communications téléphoniques et de la contester ne respectent pas le principe de proportionnalité visé à l'article 52, paragraphe 1, de la Charte.

133. En outre, la question peut se poser de savoir si, dans la perspective de lutter contre la fraude et l'évasion à la TVA, un simple contrôle dans les locaux de WebMindLicenses ou une demande d'assistance des autorités fiscales portugaises au sujet de Lalib aurait permis d'obtenir toutes les informations nécessaires, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

134. Si la juridiction de renvoi conclut à la violation des articles 7 et 8 de la Charte, elle devra écarter les preuves irrégulièrement obtenues ou irrégulièrement utilisées.

135. Il lui incombera alors de vérifier si les preuves admissibles suffisent à étayer la décision de redressement fiscal et, le cas échéant, d'annuler cette décision et d'ordonner le remboursement avec intérêts de la TVA perçue.

136. Enfin, en ce qui concerne les arguments avancés par WebMindLicenses sur la base de l'article 41 de la Charte, intitulé «Droit à une bonne administration», il convient de noter une apparente divergence entre, d'un côté, l'arrêt N. (C?604/12, EU:C:2014:302, points 49 et 50) et, de l'autre, les arrêts Cicala (C?482/10, EU:C:2011:868, point 28), YS e.a. (C?141/12 et C?372/12, EU:C:2014:2081, point 67) ainsi que Mukarubega (C?166/13, EU:C:2014:2336, points 43 et 44).

137. Si, aux points 49 et 50 de son arrêt N. (C?604/12, EU:C:2014:302), la quatrième chambre de la Cour semble accepter que ledit article 41 s'applique également aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, les troisième et cinquième chambres ont rejeté cette idée dans les trois autres arrêts cités au point 136 des présentes conclusions.

138. Toutefois, comme l'a jugé la Cour au point 68 de son arrêt YS e.a. (C?141/12 et C?372/12, EU:C:2014:2081), «le droit à une bonne administration, consacré à [l'article 41 de la Charte], reflète un principe général du droit de l'Union (arrêt N., C?604/12, EU:C:2014:302, point 49). Cela étant dit, par leurs questions dans [ces] affaires, les juridictions de renvoi ne sollicitent pas une interprétation de ce principe général, mais cherchent à savoir si l'article 41 de la Charte peut, en tant que tel, s'appliquer aux États membres de l'Union». Cela n'empêche cependant pas la Cour d'éclairer la juridiction de renvoi sur l'interprétation et l'appréciation du principe général en cause.

139. De toute façon, il convient de noter que, en l'occurrence, aucune violation dudit article 41 ou dudit principe général ne semble pouvoir être constatée.

140. En effet, comme je l'ai expliqué au point 28 des présentes conclusions, lors de l'audience, WebMindLicenses a reconnu que l'administration fiscale de premier degré lui avait adressé en août 2013, soit avant l'adoption de la décision du 8 octobre 2013, un procès-verbal annexant les éléments de preuve obtenus dans le cadre de la procédure pénale et qu'elle avait eu la possibilité d'être entendue sur ces éléments par cette autorité administrative.

141. Par conséquent, la réponse aux dixième à quinzième questions doit être que la collecte de preuves au cours d'une procédure pénale parallèle à la procédure de redressement à la TVA par l'interception de conversations téléphoniques ainsi que par la saisie et la sauvegarde de courriers électroniques n'est conforme aux articles 7 et 8 de la Charte que si elle est prévue par la loi, si elle poursuit un but légitime et si elle est proportionnée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

VI – Conclusion

142. Je propose donc à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le tribunal administratif et du travail de Budapest (F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) de la manière suivante:

- 1) La conclusion d'un contrat de licence tel celui en cause dans le litige au principal ne peut être considérée comme abusive au regard de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, que si son but essentiel est l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de celle-ci, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.
 - 2) Le risque de double imposition n'empêche pas les autorités fiscales d'un État membre de requalifier le lieu de prestation d'un service et de considérer que celle-ci a été effectuée sur son territoire.
 - 3) Le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (refonte), doit être interprété en ce sens qu'il n'impose pas à l'administration fiscale d'un État membre qui découvre l'existence d'une dette de taxe sur la valeur ajoutée l'obligation d'adresser une demande à l'administration fiscale de l'État membre dans lequel l'assujetti faisant l'objet du contrôle fiscal a déjà satisfait à son obligation de s'acquitter de ladite taxe sur la valeur ajoutée. Il appartient à la juridiction de renvoi de juger si les preuves sur lesquelles s'est fondée la décision des autorités fiscales hongroises constatant l'existence d'un abus sont suffisantes afin de soutenir l'existence de la dette fiscale.
 - 4) La collecte de preuves au cours d'une procédure pénale parallèle à la procédure de redressement à la taxe sur la valeur ajoutée par l'interception de conversations téléphoniques ainsi que par la saisie et la sauvegarde de courriers électroniques n'est conforme aux articles 7 et 8 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne que si elle est prévue par la loi, si elle poursuit un but légitime et si elle est proportionnée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.
- 1 – Langue originale: le français.
 - 2 – JO L 347, p. 1.
 - 3 – JO L 268, p. 1.
 - 4 – Le savoir-faire consiste en un système de communication interactive au moyen d'Internet, qui comprend un système complexe de paiement et de facturation et permet la diffusion en temps réel de divertissements classés X.
 - 5 – Environ 33,8 millions d'euros.
 - 6 – Environ 32,9 millions d'euros.
 - 7 – Environ 25,4 millions d'euros.
 - 8 – Environ 9,5 millions d'euros.

9 – Au cours de la période litigieuse, le taux de TVA était de 15 % au Portugal. Il était de 25 % en Hongrie, mais, à partir du 1er juillet 2009, il a été réduit à 20 %.

10 – À cet égard, je ne prends pas de position sur le caractère abusif ou non, par rapport à d'autres impôts, des faits exposés aux points 16, 17 et 22 des présentes conclusions.

11 – Voir également, en ce sens, arrêts Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, point 42); Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, points 29 et 30); RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, point 49); Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, point 52), ainsi que Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, point 46).

12 – Arrêt Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 80).

13 – Arrêt Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, point 62).

14 – Arrêt Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, point 46). Voir également, en ce sens, arrêts Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 55) (pour la fiscalité directe); Ampliscientifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, point 28), ainsi que Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, point 51) (pour la TVA).

15 – Arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 66).

16 – Voir article 56, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, et article 59, paragraphe 1, sous k), de la même directive, dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012.

17 – Arrêt Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 74).

18 – Dans la mesure où il y en a un et que la prestation en cause est effectuée à partir de ce siège. Voir article 43 de la directive TVA, dans sa version en vigueur du 24 juillet 2009 au 31 décembre 2009, et article 45 de la même directive, dans sa version en vigueur du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012.

19 – Voir également, dans cet esprit, arrêt Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, point 27) où la Cour a jugé que «le fait, pour un ressortissant d'un État membre qui souhaite créer une société, de choisir de la constituer dans l'État membre dont les règles de droit des sociétés lui paraissent les moins contraignantes et de créer des succursales dans d'autres États membres ne saurait constituer en soi un usage abusif du droit d'établissement. En effet, le droit de constituer une société en conformité avec la législation d'un État membre et de créer des succursales dans d'autres États membres est inhérent à l'exercice, dans un marché unique, de la liberté d'établissement garantie par le traité». Voir également, pour la fiscalité directe, les points 49 («l'existence d'un avantage résultant de la fiscalité peu élevée à laquelle est soumise une filiale établie dans un État membre autre que celui dans lequel a été constituée la société mère n'autorise pas, par elle-même, ce dernier État membre à compenser cet avantage par un traitement fiscal moins favorable de la société mère») et 50 («la seule circonstance qu'une société résidente crée un établissement secondaire, tel qu'une filiale, dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité») de l'arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 – Arrêt RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, point 53). Voir également, en ce sens, arrêts Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, point 73); Part Service (C-425/06,

EU:C:2008:108, point 47), ainsi que Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, point 27). Pour la fiscalité directe, voir, par analogie, arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, point 69).

21 – Arrêt Ampliscientifica et Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, point 28). C'est moi qui souligne. Voir également, en ce sens, arrêts RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, point 51); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, point 51), et Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, point 46).

22 – Voir point 15 des présentes conclusions.

23 – Arrêt Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 69). C'est moi qui souligne.

24 – J'ajoute que, dans la présente affaire, la TVA a été acquittée dans l'un des deux États concernés par les prestations en cause.

25 – Voir points 63 à 71.

26 – Arrêt Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, point 50). Voir également, en ce sens, arrêt Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 98).

27 – Arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, point 67).

28 – Ibidem (point 68).

29 – Voir également, en ce sens, arrêt ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, point 27).

30 – Point 98.

31 – Je rappelle que, s'il peut y avoir double imposition, il peut également y avoir absence d'imposition, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). Dans ce cas, un État membre ne peut renoncer à l'application de son droit pour imposer à la TVA une opération qui ne l'est normalement pas dans son système «au seul motif que les opérations réalisées en aval n'ont pas donné lieu au paiement de la TVA dans le second État membre» (ibidem, point 46).

32 – Arrêt Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, point 19). Voir également, en ce sens, arrêts ERT (C?260/89, EU:C:1991:254, point 42); Kremzow (C?299/95, EU:C:1997:254, point 15); Annibaldi (C?309/96, EU:C:1997:631, point 13); Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, point 25); Sopropé (C?349/07, EU:C:2008:746, point 34); Dereci e.a. (C?256/11, EU:C:2011:734, point 72), ainsi que Vinkov (C?27/11, EU:C:2012:326, point 58).

33 – Arrêt Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, point 26). Voir également, en ce sens, arrêt SGS Belgium e.a. (C?367/09, EU:C:2010:648, points 40 à 42).

34 – Arrêt Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, point 26). Voir également, en ce sens, arrêt Commission/Allemagne (C?539/09, EU:C:2011:733, point 72).

35 – «Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications.»

- 36 – Son paragraphe 1 dispose que «[t]oute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant».
- 37 – Arrêt Volker und Markus Schecke et Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662, point 52). Voir également, en ce sens, arrêt Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, point 48). L'article 8 de la CEDH en cause dispose que «[t]oute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance».
- 38 – Article 52, paragraphe 3, de la Charte. Voir également, en ce sens, points 51 et 52 de l'arrêt Volker und Markus Schecke et Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662).
- 39 – Voir arrêts Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, point 29) et Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, point 48). Certes, au point 53 de l'arrêt Volker und Markus Schecke et Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662), la Cour a jugé que «les personnes morales ne peuvent se prévaloir de la protection des articles 7 et 8 de la Charte à l'égard d'une [...] identification [par la publication imposée par l'article 44 bis du règlement (CE) n° 1290/2005 du Conseil, du 21 juin 2005, relatif au financement de la politique agricole commune (JO L 209, p. 1), et le règlement (CE) n° 259/2008 de la Commission, du 18 mars 2008, portant modalités d'application du règlement n° 1290/2005 en ce qui concerne la publication des informations relatives aux bénéficiaires de fonds en provenance du Fonds européen agricole de garantie (FEAGA) et du Fonds européen agricole pour le développement rural (Feader) (JO L 76, p. 28), mettant en œuvre cet article] que dans la mesure où le nom légal de la personne morale identifie une ou plusieurs personnes physiques». Toutefois, la jurisprudence en la matière a considérablement évolué, la Cour reconnaissant que les personnes morales bénéficiaient de la protection des articles 7 et 8 de la Charte. En effet, aux points 32 à 37 de l'arrêt Digital Rights Ireland e.a. (C?293/12 et C?594/12, EU:C:2014:238), la Cour n'a pas limité le champ d'application de ces articles à l'égard de la première requérante, malgré le fait que Digital Rights Ireland Ltd était une société de droit irlandais et revendiquait les droits que lui conféraient ces articles (voir points 17 et 18 de cet arrêt).
- 40 – Voir Cour EDH, arrêts Société Colas Est et autres c. France, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 41, ainsi que Buck c. Allemagne, *Recueil des arrêts et décisions* 2005-I, § 31. Voir également, en ce sens, arrêts Sallinen et autres c. Finlande, 27 septembre 2005, § 70; Bernh Larsen Holdings AS et autres c. Norvège, 14 mars 2013, § 104; Saint-Paul Luxembourg SA c. Luxembourg, 18 avril 2013, § 37, ainsi que Ernst et autres c. Belgique, 15 juillet 2013, § 109. Les arrêts non publiés au *Recueil des arrêts et décisions* sont accessibles sur le site Internet de ladite Cour <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.
- 41 – Cour EDH, arrêt Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France, 2 avril 2015, § 63. Voir également, en ce sens, Cour EDH, arrêts Sallinen et autres c. Finlande, 27 septembre 2005, § 71; Weber et Saravia c. Allemagne, 29 juin 2006, § 77; Wieser et Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche, *Recueil des arrêts et décisions* 2007?IV, § 43, ainsi que Robathin c. Autriche, 3 juillet 2012, § 39.
- 42 – Cour EDH, arrêt P. G. et J. H. c. Royaume-Uni, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, § 59.
- 43 – Cour EDH, arrêt Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France, 2 avril 2015, § 64.
- 44 – Voir point 65 de l'arrêt Volker und Markus Schecke et Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662).

- 45 – Cour EDH, arrêt Société Colas Est et autres c. France, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 48.
- 46 – Ibidem (§ 49).
- 47 – Ibidem (§ 50).
- 48 – Cour EDH, arrêt Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France, 2 avril 2015, § 76.
- 49 – Ibidem (§ 78).
- 50 – Ibidem (§ 79).
- 51 – Ibidem (§ 80).