

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MELCHIOR WATHELET

apresentadas em 16 de setembro de 2015 (1)

Processo C?419/14

WebMindLicenses kft

contra

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adó? és Vám F?igazgatóság

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste (F?városi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság, Hungria)]

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Prestação de serviços – Realidade económica de um contrato de licença relativo a um know how – Compatibilidade das investigações fiscais secretas com os direitos fundamentais – Obrigação de cooperação entre as administrações fiscais dos Estados?Membros»

I – Introdução

1. Embora o presente pedido de decisão prejudicial se inclua na lista dos processos que convidam a responder a questões de interpretação do conceito de abuso de direito em matéria fiscal [neste caso, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA)], o mesmo suscita, igualmente, questões interessantes sobre os pontos de contacto entre o poder fiscal dos Estados?Membros e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») e, designadamente, o direito ao respeito pela vida privada e familiar, consagrado no artigo 7.º da Carta, e o direito à proteção dos dados de carácter pessoal, consagrado no artigo 8.º da mesma.

II – Quadro jurídico

A – Direito da União

2. O artigo 24.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2) (a seguir «Diretiva IVA»), dispõe:

«1. Entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

2. Entende-se por ‘serviços de telecomunicações’ os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios óticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão,

emissão ou receção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais».

3. Na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009, a referida diretiva previa, no seu artigo 43.º, que «[o] lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual».

4. Na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012, o artigo 45.º da referida diretiva dispunha que «[o] lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual».

5. Na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009, a referida diretiva, no seu artigo 56.º, previa:

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

[...]

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

[...]»

6. O artigo 59.º da referida diretiva, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012, tem o seguinte teor:

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

[...]

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

[...]»

7. Nas duas versões da Diretiva IVA, este anexo II incluía os seguintes serviços:

«1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas Web, manutenção à distância de programas e equipamentos;

2) Fornecimento de programas informáticos e respetiva atualização;

- 3) Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados;
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- 5) Prestação de serviços de ensino à distância».

8. O artigo 273.º da referida diretiva dispõe:

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

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3».

9. O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação) (3) (a seguir «Regulamento n.º 904/2010»), dispõe no seu artigo 7.º:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica as informações a que se refere o artigo 1.º, incluindo as que respeitam a um ou mais casos específicos.

2. Para efeitos da comunicação referida no n.º 1, a autoridade requerida manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter essas informações.

[...]»

B – *Direito húngaro*

10. O § 37 da Lei CXXVII de 2007, relativa ao IVA (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) prevê:

«(1) Quando as prestações de serviços forem efetuadas a pessoas que sejam sujeitos passivos, «o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o destinatário do serviço está estabelecido para exercer uma atividade económica ou, na falta desse estabelecimento para fins económicos, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.

(2) Quando as prestações de serviços forem efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador do serviço está estabelecido para exercer uma atividade económica ou, na falta desse estabelecimento para fins económicos, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual».

11. O § 46 desta lei dispõe:

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

(2) Os serviços abrangidos pelo presente artigo são os seguintes:

[...]

- i) serviços de telecomunicações;
- j) serviços de radiodifusão e de comunicação social audiovisual;
- k) serviços prestados por via eletrónica.

(5) Para efeitos da aplicação do presente artigo, entende-se, nomeadamente, por 'serviços prestados por via eletrónica':

- a) disponibilização de espaço de armazenagem eletrónica, domiciliação e exploração de sítios Web, bem como manutenção à distância de ferramentas e de programas informáticos,
- b) disponibilização e atualização de programas informáticos,
- c) disponibilização de imagens, de textos e de outras informações, bem como a concessão de acesso a bases de dados,
- d) disponibilização de música, filmes e jogos ? incluindo jogos de azar – bem como transmissão ou difusão de serviços de comunicação social com finalidades políticas, culturais, artísticas, científicas, desportivas ou de lazer, e de acontecimentos que tenham essa finalidade,
- e) prestação de serviços de ensino à distância,

na condição de que a prestação e a utilização do serviço sejam efetuadas através de uma rede de informação global. No entanto, o facto de o prestador e o destinatário do serviço entrarem e se manterem em contacto através da rede – incluindo a apresentação e a aceitação da proposta – não é ainda, por si só, um serviço prestado por via eletrónica».

12. Nos termos do § 51 da Lei CXXII de 2010, relativa à administração nacional de finanças e alfândegas (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

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

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

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

13. O § 97, n.os 4 e 6, da Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário (az

adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), estabelece:

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

[...]

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

III – Processo principal e questões prejudiciais

14. György Zóltan Gattyán é o criador de um *know how* (4), que transferiu, em 28 de janeiro de 2008, para a fundação do Liechtenstein Prime Web Tech Stiftung, criada por razões sucessórias. Este é, também, o acionista/gerente da recorrente no processo principal, a WebMindLicenses Kft. (a seguir «WebMindLicenses»), sociedade comercial registada na Hungria, em 23 de julho de 2009, e que faz parte do grupo Docler.

15. Em 28 de janeiro de 2008, o direito de exploração do *know how* em causa no processo principal foi transferido, através de uma licença de exploração, para a sociedade portuguesa Lalib/Gaesto e Investiments Lda (a seguir «Lalib»), que pertencia a um cidadão francês que possuía uma vasta experiência no domínio da implementação e da exploração, à escala internacional, de prestações de serviços em linha.

16. Em 1 de outubro de 2008, a sociedade portuguesa Hypodest Patent Development Company, também pertencente a György Zóltan Gattyán, adquiriu esse *know how*.

17. Em 1 de setembro de 2009, a Hypodest Patent Development Company cedeu gratuitamente esse *know how* à WebMindLicenses, que tinha sido recentemente criada.

18. Nesse mesmo dia, a WebMindLicenses assinou um contrato de licença de exploração do referido *know how* com a Lalib, com base no qual esta última pôde continuar a explorá-lo.

19. De acordo com o estipulado no contrato de licença, a WebMindLicenses era responsável pela atualização contínua e pelo desenvolvimento desse *know how*, com base num contrato de desenvolvimento assinado com uma das empresas que faziam parte do grupo Docler.

20. A Lalib explorava o *know how* em causa em diversos sítios acessíveis através da Internet (sendo o mais importante o livejasmin.com), que oferecem serviços de lazer para adultos, utilizando «atores» localizados em todo o mundo. Para efeitos de tributação em IVA, a prestação consiste em os «atores» conversarem com os clientes ou «membros» e em realizarem espetáculos filmados ao vivo. Para aceder ao serviço, os «membros» compram à Lalib, com cartão de crédito ou por outros meios de pagamento eletrónicos, através do sítio da Internet da livejasmin.com, pacotes de créditos que podem consumir para conversarem com os «atores» ou para verem os espetáculos que estes oferecem.

21. Os «atores» estão vinculados por contrato com a sociedade Leandra Entreprises Ltd, com sede nas Seychelles, que pertence ao grupo Lalib e que foi criada devido a exigências de certificação ligadas ao setor de atividade. Os mesmos são remunerados em função do valor dos créditos consumidos durante as suas atuações.

22. Em 2012, a Lalib vendeu ao preço de mercado, a uma sociedade luxemburguesa

pertencente ao grupo Docler, os seus contratos referentes à exploração do *know how*, às suas bases de dados, às suas listas de clientes, assim como ao seu *know how* em matéria de gestão.

23. Segundo a WebMindLicenses, a razão pela qual, em 2008, a Lalib foi incluída na exploração do *know how* em causa, é que essa exploração no grupo Docler e a expansão comercial do serviço em linha tinham sido afetadas pelo facto de os principais bancos húngaros que aceitavam efetuar o processamento da entrada de pagamentos com cartão de crédito não ofereciam, na época, aos prestadores de serviços com conteúdo para adultos, o serviço de adesão ao sistema de cartões de crédito. Quanto aos outros bancos, que estavam dispostos a celebrar contratos com prestadores de serviços dessa categoria, não dispunham da capacidade técnica necessária para gerir o processamento da entrada de pagamentos com cartão de crédito através desses sítios da Internet. Além disso, no grupo Docler, não existiam nem a rede de relações, nem as qualificações necessárias para a exploração de sítios da Internet à escala internacional.

24. Na sequência de uma inspeção fiscal, que incidiu sobre uma parte do ano de 2009 e os anos de 2010 e 2011, a administração fiscal de primeiro grau (Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága), por decisão de 8 de outubro de 2013, procedeu a diversas recuperações do imposto e impôs à WebMindLicenses o pagamento de uma dívida tributária de 10 587 371 000 de forints húngaros (HUF) (5), dos quais 10 293 457 000 HUF (6) a título de IVA, tendo em conta que, com base nas provas obtidas, o contrato de licença celebrado entre a recorrente e a Lalib não tinha cedido efetivamente o direito de exploração do *know how* à Lalib, sendo a WebMindLicenses que explorava efetivamente o *know?how* e György Zóltan Gattyán quem tomava todas as decisões necessárias para aumentar o volume de negócios gerado pelo sítio da Internet da livejasmin.com, de modo que devia ser considerado que, na realidade, a exploração tinha lugar na Hungria. Aplicou?lhe, igualmente, uma coima que de 7 940 528 000 HUF (7), bem como juros de mora no valor de 2 985 262 000 HUF (8).

25. Essa decisão foi parcialmente alterada pela Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adó? és Vám F?igazgatóság (Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas) que, entretanto, também considerou que o *know?how* não tinha sido efetivamente explorado pela e para a Lalib e que, por conseguinte, ao celebrar o contrato de licença, a WebMindLicenses tinha cometido um abuso de direito, visando contornar a legislação fiscal húngara para beneficiar de uma tributação menos elevada em Portugal (9). Em apoio desta conclusão, a mesma sublinhou, nomeadamente, que a WebMindLicenses nunca tinha tido a intenção de encarregar a Lalib de aumentar o valor dos lucros provenientes da exploração do *know how*, que existiam relações pessoais estreitas entre o titular deste *know how* e os subcontratados que exploravam efetivamente o sítio da Internet, que a Lalib tinha uma gestão irracional e uma atividade deliberadamente deficitária e não dispunha de capacidade de exploração autónoma.

26. As autoridades tributárias húngaras, para tomarem estas decisões, basearam?se em meios de prova obtidos sem conhecimento do interessado, por outras autoridades húngaras.

27. Em especial, paralelamente com o procedimento tributário, a Secção dos processos penais da Administração nacional de finanças e alfândegas instaurou um processo penal. No âmbito deste processo, a autoridade responsável pela investigação tinha ordenado, com autorização de um juiz de instrução, escutas às conversas telefónicas de várias pessoas, incluindo György Zóltan Gattyán, o consultor jurídico da WebMindLicenses, o seu contabilista e o proprietário da Lalib, bem como a apreensão e a preservação de mensagens de correio eletrónico da WebMindLicenses, e isto, sem autorização judicial, como indicaram, na audiência, a administração fiscal de primeiro grau e o Governo húngaro.

28. Na audiência, a WebMindLicenses indicou que, em agosto de 2013, ou seja, antes da adoção da decisão de 8 de outubro de 2013, a administração fiscal de primeiro grau lhe tinha enviado um auto, anexando, como documentos que faziam parte do dossier do procedimento administrativo, os elementos de prova obtidos no âmbito do processo penal, e que tinha tido a possibilidade de ser ouvida sobre esses elementos, por aquela autoridade administrativa.

29. Os referidos anexos incluíam todas as mensagens de correio eletrónico apreendidas (no total de 71) e as transcrições de 27 conversas telefónicas, das 89 que a mesma tinha inicialmente selecionado.

30. Dado que a ação penal não tinha chegado à fase de acusação, a WebMindLicenses não podia ainda tomar conhecimento do processo penal na sua globalidade.

31. A WebMindLicenses interpôs recurso da decisão da Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas, a fim de impugnar tanto a existência de um abuso como a utilização das provas obtidas sem conhecimento do interessado no âmbito do processo penal, ao qual a mesma não tinha tido acesso.

32. O Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste interroga-se sobre as circunstâncias que devem ser apreciadas, à luz da Diretiva IVA, para identificar o prestador de serviços e determinar o lugar da prestação numa situação como a que está em causa no processo principal, na qual um serviço de um tipo específico é disponibilizado em tempo real na Internet, é proposto e está acessível a partir de qualquer parte do mundo, e cujo fornecimento está sujeito, durante o período analisado, a condicionamentos técnicos e legais específicos.

33. Face ao decidido nos acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), bem como Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a análise que se deve fazer, em matéria de abuso de direito, de uma construção contratual, como a que está em causa no processo principal, tanto do ponto de vista da Diretiva IVA como do da liberdade de estabelecimento e da livre prestação de serviços.

34. O mesmo interroga-se, igualmente, se resulta dos objetivos da Diretiva IVA, assim como do princípio da efetividade que a administração fiscal deve poder dispor de meios processuais necessários para a cobrança eficaz do imposto, incluindo métodos de recolha de dados apenas conhecidos pelas autoridades que a eles recorrem, e pode tomar conhecimento de provas obtidas no âmbito de um processo penal e utilizá-las para fundamentar uma decisão administrativa. Neste contexto, referindo-se ao acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), questiona-se, em especial, sobre quais são os limites impostos pelas disposições da Carta à autonomia institucional e processual dos Estados-Membros.

35. Por último, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o processo principal coloca, igualmente, a questão de saber de que modo deve proceder a administração fiscal de um

Estado?Membro, no âmbito da cooperação administrativa transfronteiriça, no caso em que o IVA já foi pago noutra Estado?Membro.

36. Por estas razões, o Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

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

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

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

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

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

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

tem a sua sede nos termos dos requisitos legais fixados nesse Estado?Membro?

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

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

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

10. Na situação em análise no presente processo, devem os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 24.º, n.º 1, 43.º e 273.º da Diretiva IVA, conjugados com os artigos 4.º, n.º 3 TUE e 325.º TFUE, ser interpretados no sentido de que, com vista ao cumprimento efetivo da obrigação dos Estados?Membros da União de cobrarem efetiva e pontualmente o montante total do IVA e evitarem a perda orçamental que implicam a fraude e a evasão fiscais transfronteiriças entre os Estados?Membros, a autoridade tributária do Estado?Membro, perante uma operação de prestação de serviços e com o objetivo de identificar a pessoa que presta o serviço, na fase probatória do procedimento administrativo tributário e para efeitos de esclarecimento factual, pode admitir dados, informação e meios de prova, como registos de escutas obtidos pelo órgão de investigação da autoridade tributária no âmbito de um procedimento de carácter penal, sem conhecimento do sujeito passivo, e utilizá-los, fundamentando nestes a sua apreciação sobre as consequências fiscais, e no sentido de que, por seu lado, o tribunal do contencioso administrativo que deve julgar o recurso interposto da decisão administrativa da autoridade tributária do Estado?Membro pode fazer uma apreciação dos referidos elementos enquanto provas, por ocasião do exame da sua legalidade?

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

reconhecendo ao mesmo tempo à autoridade administrativa a faculdade de atuar nos termos do princípio da liberdade de prova?

12. O artigo 8.º, n.º 2 da CEDH, conjugado com o artigo 52.º, n.º 2 da Carta, proíbe que se reconheça à autoridade tributária do Estado?Membro a competência a que se referem a décima e décima primeira questões ou, nas circunstâncias do presente processo, pode considerar se justificada, como forma de luta contra a evasão fiscal, a utilização, no âmbito de um procedimento administrativo tributário, das conclusões retiradas da informação obtida sem conhecimento do interessado, com vista à cobrança efetiva do imposto e ao «bem estar económico do país»?

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

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

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

16. Tomando também em consideração a sexta questão, deve o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, designadamente à luz do seu sétimo considerando, nos termos do qual, para que possam cobrar o imposto devido, os Estados?Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta e em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados?Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território mas que seja devido noutra Estado?Membro, ser interpretado no sentido de que, numa situação de facto como a que caracteriza o presente processo, a autoridade tributária do Estado?Membro que descobre a dívida tributária deve dirigir o pedido à autoridade tributária do Estado?Membro

no qual o sujeito passivo que foi objeto de inspeção fiscal já cumpriu a sua obrigação de pagamento do imposto?

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

IV – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

37. O presente pedido de decisão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça, em 8 de setembro de 2014. A WebMindLicenses, os Governos húngaro e português, bem como a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

38. Em 13 de julho de 2015, teve lugar uma audiência, na qual a WebMindLicenses, a Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas, os Governos húngaro e português, bem como a Comissão apresentaram as suas observações orais.

39. Por carta de 17 de agosto de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça nesse mesmo dia, a WebMindLicenses pediu ao Tribunal para ordenar a reabertura da fase oral.

40. Em apoio desse pedido, a WebMindLicenses refere duas circunstâncias invocadas, na audiência, pela Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas, para fundamentar a existência de um abuso de direito da sua parte. Em primeiro lugar, a sociedade portuguesa Hypodest Patent Development Company teria cedido, à WebMindLicenses, o *know-how* em causa no processo principal, pelo valor contabilístico de 104 000 000 de euros, embora ela própria o tivesse adquirido pelo valor de mercado de 12 000 000 euros. Em segundo lugar, a Lalib teria sofrido prejuízos, no âmbito da sua cooperação com a WebMindLicenses.

41. No que diz respeito à primeira circunstância, a WebMindLicenses afirma que a mesma nunca foi abordada, quer no processo principal quer no presente processo perante o Tribunal de Justiça. Em relação à segunda circunstância, a WebMindLicenses alega que a mesma «nunca foi apresentada como uma circunstância suscetível de fundamentar o carácter artificial da operação» realizada entre a WebMindLicenses e a Lalib, tendo a atividade desta última, pelo contrário, segundo a WebMindLicenses, permitido a obtenção de resultados positivos.

42. O artigo 82.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, prevê que «[o] presidente declara encerrada a fase oral do processo, após a apresentação das conclusões do advogado?geral.»

43. Resulta desta disposição que um pedido de reabertura da fase oral, com base no artigo 83.º do Regulamento de Processo, só pode ser apresentado após o encerramento dessa fase, o que não tinha ainda ocorrido à data da apresentação desse pedido.

44. O referido pedido é, portanto, inadmissível.

45. Em todo o caso, não se afigura que qualquer das duas circunstâncias possa ter alguma influência na decisão do Tribunal de Justiça, nem que seja um argumento que não foi debatido entre as partes, com base no qual o processo deva ser resolvido.

V – Análise

46. O órgão jurisdicional de reenvio submete ao Tribunal de Justiça dezassete questões que, contudo, podem ser agrupadas em torno de quatro problemáticas diferentes: o abuso de direito, à luz da Diretiva IVA e dos artigos 49.º TFUE e 56.º TFUE (primeira a quinta e sétima a nona questões), o risco de dupla tributação (sexta questão), a cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros (décima sexta e décima sétima questões) e a utilização das provas obtidas sem conhecimento do interessado, no âmbito de um processo penal paralelo, à luz dos princípios gerais do direito da União e da Carta (décima a décima quinta questões).

A – Quanto às primeira a quinta e sétima a nona questões: o abuso de direito, à luz da Diretiva IVA e dos artigos 49.º TFUE e 56.º TFUE

47. Com as suas cinco primeiras questões e as suas sétima a nona questões, o órgão jurisdicional nacional interroga o Tribunal de Justiça sobre os elementos pertinentes a tomar em consideração para fins da determinação da existência, ou não, de um abuso em matéria de IVA (10).

1. Princípios aplicáveis

48. É oportuno recordar, desde logo, a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça sobre esta matéria.

49. Nos n.os 74 a 77 do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), o Tribunal de Justiça declarou o seguinte:

«74. [...]afigura-se que, no domínio do IVA, a verificação da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da [Diretiva IVA] e da legislação nacional que transponha essa diretiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições.

75. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. Com efeito, [...] a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais.

76. É ao órgão jurisdicional nacional que compete verificar, em conformidade com as regras de prova do direito nacional, contanto que a eficácia do direito comunitário não seja posta em causa, se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão preenchidos no litígio no processo principal [...].

77. Todavia, o Tribunal de Justiça, decidindo a título prejudicial, pode, sendo caso disso, fornecer dados que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação [...]» (11).

50. No que diz respeito ao primeiro destes critérios, concretamente o facto de as operações em causa visarem a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça considerou que «permitir aos sujeitos passivos deduzir a totalidade do IVA pago a montante, quando, no âmbito das suas transações comerciais normais, nenhuma operação conforme às disposições do regime de deduções da [...] diretiva [IVA] ou da legislação nacional que a transpõe lhes teria permitido deduzir esse IVA, ou apenas permitiria deduzir uma parte, seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal e, portanto, contrário ao objetivo do referido regime» (12).

51. Quanto ao segundo critério, concretamente que o objetivo essencial da operação seja a

obtenção da vantagem fiscal, o Tribunal de Justiça declarou que «o órgão jurisdicional nacional, na apreciação que lhe compete efetuar, pode ter em consideração o caráter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, económica e/ou pessoal entre os operadores em causa [...], uma vez que esses elementos são suscetíveis de demonstrar que a obtenção da vantagem fiscal constitui o objetivo essencial prosseguido, sem prejuízo da eventual existência, para além deste, de objetivos económicos inspirados em considerações, por exemplo, de marketing, de organização e de garantia» (13).

52. Além disso, no âmbito das estruturas transfronteiriças, que não existiam nos processos que deram origem aos acórdãos Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), bem como Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), o Tribunal de Justiça considerou que «o princípio da proibição do abuso de direito conduz a proibir as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal» (14).

53. Com efeito, tal como foi decidido pelo Tribunal de Justiça, no n.º 65 do seu acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), «a aplicação da tributação prevista pela [...] legislação [às sociedades estrangeiras controladas] deve ser excluída quando, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a constituição de uma [sociedade estrangeira controlada] corresponde a uma realidade económica».

54. Segundo o Tribunal de Justiça, a constituição de uma sociedade corresponde a uma realidade económica, o que exclui a existência de um abuso, quando implica «uma implantação real que tem por objetivo a realização de atividades económicas efetivas no Estado? Membro de acolhimento» (15).

2. Aplicação no presente processo

a) Classificação da prestação que está em causa no processo principal à luz da Diretiva IVA

55. Em primeiro lugar, importa salientar que, como já referi no n.º 20 das presentes conclusões, a prestação em causa, tributável para efeitos do IVA, consiste em serviços de lazer por via eletrónica, concretamente na possibilidade oferecida aos «membros» de conversarem com os «atores» no sítio da Internet da livejasmin.com e de lhes solicitarem que lhes apresentem espetáculos filmados ao vivo, em contrapartida.

56. Trata-se, pois, da prestação de um serviço referido no artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

57. Para determinar o lugar da prestação do serviço, é necessário, em primeiro lugar, referir que se trata de um serviço prestado por via eletrónica (16), referido no n.º 3 do Anexo II da Diretiva IVA («fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados»).

58. Neste caso, dado que se trata de um serviço prestado quer a destinatários estabelecidos na União Europeia, mas que não são sujeitos passivos, quer a destinatários estabelecidos fora da União, e que, durante o período abrangido pela recuperação do imposto, o prestador, a saber a Lalib, era uma sociedade estabelecida em Portugal, resulta dos artigos 43.º e 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009, bem como dos artigos 45.º e 59.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012, que, como a Comissão refere, o IVA sobre estas prestações, efetuadas a pessoas que não são sujeitos passivos e estão estabelecidas na União, devia ser pago em Portugal, enquanto que as prestações efetuadas a pessoas que não são sujeitos passivos e estão estabelecidas fora da União estavam isentas do mesmo.

59. Tal como foi confirmado pelo Governo português nas suas observações escritas, a Lalib cumpriu as suas obrigações em matéria de IVA, em Portugal.

b) Abuso de direito

60. Como o Tribunal de Justiça declarou nos n.os 76 e 77 do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), é ao órgão jurisdicional de reenvio que compete estabelecer a existência de um abuso, podendo o Tribunal de Justiça fornecer-lhe alguns dados para o guiar na sua interpretação. Para este efeito, deve analisar os dois critérios estabelecidos neste acórdão.

i) Quanto ao critério da obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido pelo direito da União

61. O órgão jurisdicional de reenvio deve verificar, antes de mais, se «as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da [...] [d]iretiva [IVA] e da legislação nacional que transponha essa diretiva, [têm] por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições» (17) e ter em conta as considerações seguintes.

62. As disposições da Diretiva IVA pertinentes no presente processo (ou seja, os artigos 43.º e 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009, bem como dos artigos 45.º e 59.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012), têm por objetivo cobrar o IVA nas prestações de serviços por via eletrónica no lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica (18), no caso dos prestadores que não são sujeitos passivos e estão estabelecidas na União e isentar essas mesmas prestações de serviços efetuadas a pessoas que não são sujeitos passivos e estão estabelecidas fora da União.

63. É evidente que, ao escolher o lugar onde o prestador está estabelecido como o lugar onde o IVA é devido, o legislador da União admitiu o risco de que os prestadores de serviços eletrónicos se estabeleçam nos Estados-Membros onde as taxas do IVA são menos elevadas.

64. Tanto assim é que o legislador da União alterou, recentemente, a Diretiva IVA para excluir a possibilidade de os prestadores de serviços eletrónicos fazerem essa escolha. A partir de 1 de janeiro de 2015, o artigo 58.º prevê que «[o] lugar das prestações dos serviços [prestados por via eletrónica], efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual».

65. Na minha opinião, para concluir que a assinatura do contrato de licença com a Lalib, que implicava que o IVA fosse pago em Portugal, é contrária aos objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio deveria verificar se o contrato de licença é um contrato fictício concluído com a finalidade exclusiva de criar a impressão de que as prestações em causa eram fornecidas pela Lalib quando, na realidade, o eram pela WebMindLicenses ou que o estabelecimento em Portugal não tinha qualquer substância, nos termos dos n.os 52 a 54 e 68 do acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça afirmou, no n.º 52 do seu acórdão RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), «o facto de os serviços terem sido fornecidos a uma sociedade estabelecida num Estado-Membro por uma sociedade estabelecida noutra Estado-Membro e de os termos das transações realizadas terem sido escolhidos em função de considerações próprias dos operadores económicos interessados não pode ser considerado constitutivo de um abuso de direito. Com efeito, [...] os serviços em causa [foram fornecidos] no

quadro de uma atividade económica real».

67. Na minha opinião, o facto de uma sociedade como a WebMindLicenses optar por utilizar os serviços de uma sociedade independente como a Lalib, que está estabelecida num Estado-Membro onde as taxas de imposição do IVA são mais baixas, não pode constituir, *em si*, um uso abusivo da livre prestação de serviços consagrada no artigo 56.º TFUE (19).

68. Neste contexto, os operadores económicos podem exercer as suas liberdades fundamentais da forma que lhes permita minimizar a sua carga fiscal, desde que haja um verdadeiro exercício da liberdade em causa, ou seja uma entrega de bens, uma prestação de serviços, um movimento de capitais ou um estabelecimento para exercer realmente uma atividade económica ou comercial.

69. Foi por esta razão que o Tribunal de Justiça, várias vezes, entendeu que «os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais» (20).

70. Este princípio está bem explícito no acórdão Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804) que dizia igualmente, respeito à aplicação da proibição de abusos no domínio do IVA. Neste processo, as autoridades fiscais britânicas alegavam que uma operação de locação financeira deveria ter sido considerada como uma operação de aquisição, para efeitos do IVA. No n.º 34 do seu acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que «não se pode criticar um sujeito passivo pelo facto de ter optado por uma operação de locação financeira que lhe dá uma vantagem que consiste [...] no escalonamento do pagamento da sua dívida fiscal, em vez de por uma operação de aquisição, que não lhe dá essa vantagem, desde que o IVA relativo a essa operação de locação financeira seja devida e integralmente pago».

ii) Quanto ao critério da existência de uma vantagem fiscal cuja obtenção é a finalidade essencial das operações em causa no processo principal

71. O órgão jurisdicional de reenvio deve verificar, também, com base no critério enunciado no n.º 75 do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), se «a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal». Com efeito, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da proibição do abuso de direito apenas abrange as «montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com *único* fim de obter uma vantagem fiscal» (21).

72. As considerações seguintes poderiam ser-lhe úteis, nesta matéria.

73. Referindo-se ao acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), o órgão jurisdicional de reenvio considera que «a jurisprudência do Tribunal de Justiça não é clara relativamente à questão [...] de saber de que forma, numa situação em que foi uma pessoa singular quem teve a ideia de um serviço, mas em que a sua execução depende de outros dados [...] e pode ser feita noutro Estado-Membro, [aquele] pode analisar as relações entre a pessoa singular que teve a ideia, que aparece como o criador do *know how*, e a empresa que, enquanto pessoa coletiva, oferece, efetivamente, o serviço, relativamente à presença de uma prática abusiva».

74. Como salienta o Governo português, a vantagem fiscal em causa no processo principal consiste na diferença entre as taxas de IVA aplicáveis, respetivamente, na Hungria e na Madeira (Portugal), onde a Lalib está estabelecida.

75. Na audiência, as partes no processo principal confirmaram que, na data em que foi assinado o primeiro contrato de licença com a Lalib, ou seja em fevereiro de 2008 (22), esta diferença de taxas era de 4%, estando a taxa de IVA fixada em 20%, na Hungria, e em 16%, na Madeira. Esta diferença parece-me muito pequena para constituir a finalidade essencial da operação em causa, especialmente tendo em conta o facto de que, no processo que deu origem ao acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), a montagem utilizada pelos devedores de IVA resultava numa dedução total do IVA enquanto que, sem essa montagem, não era possível qualquer dedução.

76. Além disso, a Lalib era uma sociedade independente do grupo Docler que não tinha sido criada para explorar o *know-how* da WebMindLicenses. Diria ainda que metade do seu volume de negócios era gerada por prestações de serviços efetuadas em benefício de destinatários estabelecidos fora da União e que, por conseguinte, estavam isentos de IVA, quer o prestador estivesse estabelecido na Hungria ou em Portugal.

77. De qualquer modo, a WebMindLicenses afirma que celebrou o contrato de licença por razões diferentes da obtenção de uma vantagem fiscal.

78. Como antes referi, no n.º 23 das presentes conclusões, e como o órgão jurisdicional de reenvio indica, WebMindLicenses alega que a Lalib foi incluída na exploração do *know-how* em causa, em 2008, porque essa exploração no grupo Docler e a expansão comercial do serviço em linha tinham sido afetadas pelo facto de os principais bancos húngaros que aceitavam efetuar o processamento da entrada de pagamentos com cartão de crédito não oferecem, na época, o serviço de adesão ao sistema de cartões de crédito aos prestadores de serviços com conteúdo para adultos. Quanto aos outros bancos, que estavam dispostos a celebrar contratos com prestadores de serviços dessa categoria, não dispunham da capacidade técnica necessária para gerir o processamento da entrada de pagamentos com cartão de crédito através desses sítios. Além disso, no grupo Docler, não existiam nem a rede de relações, nem as qualificações necessárias para a exploração de sítios da Internet à escala/a nível internacional.

79. Sob reserva de uma verificação desses elementos pelo órgão jurisdicional de reenvio, os mesmos deveriam ser suficientes para excluir que a obtenção de uma vantagem fiscal tivesse sido o objetivo essencial da assinatura do contrato de licença em causa.

80. Com efeito, o facto de uma operação efetuada por razões comerciais incluir, igualmente, vantagens fiscais, ainda que consideráveis, não é suficiente para concluir que uma empresa «beneficiou *abusivamente* das vantagens previstas pelo direito [da União]» (23).

81. Neste contexto, reporto-me ao processo que deu origem ao acórdão RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), relativo a rendas associadas a operações de locação financeira que tinham sido estruturadas de modo a escaparem ao IVA, tanto no Reino Unido como na Alemanha. Uma vez que as operações realizadas no quadro dos acordos de locação financeira em causa eram tratadas, no direito britânico, como prestações de serviços, as autoridades fiscais britânicas consideraram-nas realizadas na Alemanha, ou seja, no lugar onde o prestador tinha a sua sede. Na Alemanha, dado que essas operações eram consideradas, no direito alemão, como entregas de bens, foram consideradas como tendo sido realizadas no Reino Unido, ou seja, no lugar da entrega. Daí resultava que as rendas de locação financeira em causa neste processo não deram lugar a cobrança de IVA, nem no Reino Unido nem na Alemanha. Em contrapartida, no Reino Unido, foi cobrado o IVA sobre o produto da venda dos automóveis.

82. Contudo, o Tribunal de Justiça excluiu a existência de um abuso, ao declarar, no n.º 55 desse acórdão, que «o princípio da proibição de práticas abusivas, em circunstâncias como as do

processo na causa principal, em que uma empresa estabelecida num Estado-Membro opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutro Estado-Membro, operações de locação financeira de bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado-Membro, com vista a evitar que seja devido IVA sobre os pagamentos que remuneram essas operações, que são qualificadas, no primeiro Estado-Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado-Membro e, neste, como entregas de bens efetuadas no primeiro Estado-Membro, não se opõe ao direito a dedução do IVA previsto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da diretiva [IVA]» (24).

83. Por último, no que diz respeito à existência de uma montagem puramente artificial, na aceção do acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) (25), caso em que «as referidas estipulações contratuais devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação tal como existiria na ausência das operações constitutivas dessa prática abusiva» (26), importa salientar que a verificação da efetiva prossecução de uma atividade económica «deve assentar em elementos objetivos e comprováveis por terceiros, relativos, especialmente, ao grau de existência física da [sociedade em causa] em termos de instalações, de pessoal e de equipamentos» (27).

84. A existência de relações de controlo entre a Lalib e a WebMindLicenses, incluindo a possibilidade de os conselhos dados por György Zoltán Gattyán à Lalib serem seguidos sem exceção, não impede que a Lalib tenha uma presença real em Portugal e que aí exerça uma atividade económica real.

85. De qualquer modo, para verificar se a Lalib não é uma sociedade de «fachada» ou «caixa de correio» (28), as autoridades tributárias húngaras poderiam ter recorrido ao artigo 7.º do Regulamento n.º 904/2010, a fim de obterem, das autoridades tributárias portuguesas, as informações necessárias para decidir essa questão, o que não fizeram.

86. A este respeito, o Governo português salienta, nas suas observações escritas, que a Lalib possui uma estrutura permanente, apropriada e autónoma, tanto em termos de recursos humanos como de meios técnicos, e que cumpre, regularmente, suas obrigações fiscais em Portugal, enquanto que, segundo a Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas, a WebMindLicenses apenas empregava um administrador, ou seja György Zoltán Gattyán, e um consultor jurídico a meio tempo.

87. Proponho, pois, responder às primeira a quinta e sétima a nona questões no sentido de que a celebração de um contrato de licença como o que está em causa no processo principal só pode ser considerada abusiva à luz da Diretiva IVA se a sua finalidade essencial for a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições daquela, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

B – Quanto à sexta questão: risco de dupla tributação

88. Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no caso de decidir que houve abuso de direito, o facto de a Lalib ter cumprido as suas obrigações de IVA, em Portugal, o impediria impor, à WebMindLicenses, a obrigação de pagar o IVA na Hungria.

89. Se o órgão jurisdicional de reenvio concluir pela existência de um abuso, considero que o risco de dupla tributação não deveria impedir as autoridades tributárias húngaras de requalificarem o lugar da prestação de serviços em causa e de considerarem que o mesmo se situava, na realidade, na Hungria.

90. É verdade que, no n.º 42 do acórdão Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), o Tribunal de

Justiça considerou que «o objetivo das disposições que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas» (29).

91. No entanto, como observa a Comissão, só seria possível evitar a dupla tributação se o direito da União impusesse às administrações fiscais dos Estados-Membros uma obrigação de reconhecimento mútuo das suas respetivas decisões. Todavia, nem a Diretiva IVA nem o Regulamento n.º 904/2010 criam uma obrigação desse tipo.

92. Pelo contrário, como resulta claramente do acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121), «quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva» (30).

93. Isso implica que, como o Governo húngaro e a Comissão indicam, no caso de se verificar a existência de um abuso, a tributação do IVA deve ser efetuada como se o abuso não tivesse ocorrido. O facto de ter havido uma tributação do IVA noutro lugar não altera nada (31).

94. Proponho, pois, responder à sexta questão no sentido de que o risco de dupla tributação não impede as autoridades tributárias de um Estado-Membro de requalificarem o lugar de prestação de um serviço e de considerarem que a mesma foi efetuada no seu território.

C – Quanto às décima sexta e décima sétima questões: cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros

95. As décima sexta e décima sétima questões do órgão jurisdicional de reenvio visam, em substância, determinar se a administração fiscal de um Estado-Membro, que descobre a existência de uma dívida de IVA, tem obrigação, nos termos do Regulamento n.º 904/2010, de apresentar um pedido à administração fiscal do Estado-Membro onde o sujeito passivo que foi objeto da inspeção fiscal já cumpriu a sua obrigação de pagar o IVA, bem como as consequências resultantes da falta desse pedido.

96. Na minha opinião, a resposta a estas questões é muito simples: não existe qualquer obrigação desse tipo.

97. É certo que, como refere o órgão jurisdicional de reenvio, o Regulamento n.º 904/2010 tem por objeto regulamentar as modalidades de cooperação e de assistência entre as administrações fiscais dos Estados-Membros e facilitar a troca de informações entre eles, com base em pedidos que podem apresentar uns aos outros, em conformidade com os artigos 7.º a 12.º desse regulamento.

98. No entanto, como a Comissão observa, no âmbito da troca de informações com base num pedido, a autoridade requerente não tem qualquer obrigação de apresentar um tal pedido a outro Estado-Membro. Com efeito, é um direito que o referido regulamento lhe confere e não uma obrigação que o mesmo lhe impõe.

99. Além disso, o regulamento em nada afeta o princípio fundamental de que as autoridades tributárias dos Estados-Membros são obrigadas a lutar contra a evasão e a fraude fiscais. Como a Comissão faz notar, no âmbito dessa luta, cabe às autoridades tributárias húngaras obter, como aliás impõe o § 97, n.os 4 e 6, da Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário, as provas necessárias para a fundamentação e a adoção de uma decisão que declare a existência de um abuso, bem como verificar se as mesmas são obrigadas a apresentar um pedido às autoridades tributárias de outro Estado-Membro.

100. Por conseguinte, compete ao órgão jurisdicional de reenvio julgar se as provas em que se baseou a decisão das autoridades tributárias húngaras, que declara a existência de um abuso, são suficientes para fundamentar esta constatação.

101. A resposta às décima sexta e décima sétima questões deveria, pois, ser que o Regulamento n.º 904/2010 deve ser interpretado no sentido de que não impõe à administração fiscal de um Estado-Membro, que descobre a existência de uma dívida de IVA, a obrigação de apresentar um pedido à administração fiscal do Estado-Membro, no qual o sujeito passivo que foi objeto da inspeção fiscal já cumpriu a sua obrigação de pagar o IVA. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio julgar se as provas em que se baseou a decisão das autoridades tributárias húngaras, que declara a existência de um abuso, são suficientes para fundamentar a existência da dívida fiscal.

D – Quanto às décima a décima quinta questões: utilização das provas obtidas sem conhecimento do interessado, no âmbito de um processo penal paralelo, à luz dos princípios gerais do direito da União e da Carta

102. Com as suas décima a décima quinta questões, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se a utilização, pela administração fiscal, de provas obtidas sem conhecimento do interessado, no âmbito de um processo penal paralelo e não concluído, ao qual a sociedade que é objeto da recuperação do imposto não teve acesso e no âmbito do qual não foi ouvida, bem como a utilização dessas provas pelo órgão jurisdicional que conhece de um recurso contra a decisão de recuperação, estão em conformidade com os direitos fundamentais, designadamente com o artigo 8.º, n.º 2, da CEDH, com os artigos 7.º, 8.º, 41.º, 47.º, 48.º, 51.º, n.º 1, e 52.º, n.º 2, da Carta, bem como com os direitos de defesa e o direito a uma boa administração.

103. Como é óbvio, estas questões só se colocam se o órgão jurisdicional de reenvio decidir que há um abuso de direito, na medida em que o objetivo essencial da celebração do contrato de licença entre a WebMindLicenses e a Lalib era a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido pela Diretiva IVA.

104. Em primeiro lugar, é conveniente recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis em todas as situações reguladas pelo direito da União, mas não fora dessas situações. É nesta medida que o Tribunal de Justiça já recordou que não pode apreciar, à luz da Carta, uma regulamentação nacional que não se enquadra no âmbito do direito da União. Em contrapartida, quando uma regulamentação nacional se enquadra no âmbito de aplicação desse direito, o Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se sobre uma questão prejudicial, deve fornecer todos os elementos de interpretação necessários à apreciação, pelo órgão jurisdicional nacional, da conformidade desta regulamentação com os direitos fundamentais cujo respeito assegura» (32).

105. No que se refere à Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça já declarou que «o artigo 325.º TFUE obriga os Estados-Membros a combater as atividades ilícitas lesivas dos interesses financeiros

da União através de medidas dissuasivas e efetivas e, em particular obriga-os a adotar, para combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, as mesmas medidas que adotarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses» (33).

106. Ora, segundo esta jurisprudência, dado que «os recursos próprios da União compreendem, nomeadamente [...] as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA determinada segundo as regras da União, existe, assim, uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer falha na cobrança das receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios» (34).

107. Visto que o Tribunal de Justiça declarou, nos n.os 27 e 28 do seu acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), que as sobretaxas fiscais e os processos-crime por fraude ao IVA constituem uma aplicação da Diretiva IVA, e designadamente do seu artigo 273.º, e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, deve concluir-se que, como o refere a Comissão, a Carta é aplicável no caso em apreço.

108. Tendo em conta que o presente processo diz respeito à interceção de conversas telefónicas da WebMindLicenses, à apreensão e à preservação das suas mensagens de correio eletrónico, bem como à sua utilização como elementos de prova contra aquela, há que analisar, em primeiro lugar, o presente processo na perspetiva dos artigos 7.º (35) e 8.º (36) da Carta que garantem o respeito pela vida privada e familiar e a proteção dos dados de carácter pessoal. Com efeito, como o Tribunal de Justiça afirmou no n.º 47 do seu acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662), «[o artigo 8.º da Carta] está indissociavelmente relacionado com o direito ao respeito da vida privada consagrado no artigo 7.º desta mesma Carta».

109. Neste contexto, recorro que «o respeito pelo direito à vida privada relativamente ao tratamento de dados pessoais, reconhecido pelos artigos 7.º e 8.º da Carta, abrange todas as informações relativas a qualquer pessoa singular identificada ou identificável (v., designadamente, TEDH, acórdãos Amann c. Suíça de 16 de fevereiro de 2000, *Coletânea dos acórdãos e decisões* 2000-II, § 65, e Rotaru c. Roménia de 4 de maio de 2000, *Coletânea dos acórdãos e decisões* 2000-V, § 43) e [...] que as restrições que podem ser legitimamente impostas ao direito à proteção dos dados pessoais correspondem às permitidas no quadro do artigo 8.º da [CEDH]» (37).

110. Visto que os artigos 7.º e 8.º da Carta correspondem ao artigo 8.º da referida Convenção, a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem nesta matéria poderia ser útil, no caso em apreço, sabendo que «[n]a medida em que a [...] Carta contenha direitos correspondentes aos direitos garantidos pela [CEDH], o sentido e o âmbito desses direitos são iguais aos conferidos por essa Convenção» e que isso «não obsta a que o direito da União confira uma proteção mais ampla» (38).

111. No que diz respeito, em primeiro lugar, ao âmbito de aplicação *ratione personae* dos artigos 7.º e 8.º da Carta, convém referir, antes de mais, que, de acordo tanto com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (39) como do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (40), o conceito de vida privada deve ser interpretado no sentido de que inclui as atividades profissionais ou comerciais das pessoas coletivas.

112. Por conseguinte, os artigos 7.º e 8.º da Carta, bem como o artigo 8.º da CEDH dizem respeito tanto às pessoas singulares como às pessoas coletivas.

113. No que respeita ao nível de proteção concedido pelos artigos 7.º e 8.º da Carta, bem como

pelo artigo 8.º da CEDH, é necessário fazer referência à jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

114. De acordo com esta jurisprudência, «a busca e a apreensão de dados eletrónicos configuram uma ingerência no direito ao respeito da ‘vida privada’ e da ‘correspondência’, na aceção [do artigo 8.º da CEDH]» (41). Além disso, «[o] Tribunal afirmou por diversas vezes que a interceção de conversas telefónicas sem conhecimento do interessado é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 8.º, no que se refere ao direito ao respeito tanto da vida privada como da correspondência» (42).

115. Uma ingerência deste tipo viola o artigo 8.º «salvo se, estando ‘prevista na lei’, prosseguir um ou mais objetivos legítimos, nos termos do n.º 2 [deste artigo] e, além disso, for ‘necessária numa sociedade democrática’ para os atingir» (43). Estes requisitos estão, igualmente, previstos no artigo 52.º, n.º 1, da Carta (44).

116. No que se refere o primeiro requisito, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a ingerência em causa está prevista na lei, o que, segundo o próprio órgão jurisdicional de reenvio, parece ser o caso.

117. Quanto ao segundo requisito, sou de opinião que a ingerência em causa, que teve lugar no âmbito da luta contra o abuso, a fraude e a evasão fiscais, prosseguia um objetivo legítimo.

118. Em relação ao terceiro critério, que consiste, na realidade, na aplicação do princípio da proporcionalidade, que é competência do órgão jurisdicional de reenvio, a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem fornece algumas indicações úteis para o presente processo.

119. Com efeito, os acórdãos *Société Colas Est e outros c. França*, bem como *Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França*, tal como o presente processo, diziam respeito à aplicação do direito da União, concretamente do direito da concorrência, por um Estado-Membro.

120. No processo *Société Colas Est e outros c. França*, uma vez que o sindicato nacional das empresas de construção acessória (SNSO) tinha denunciado a existência de certas práticas ilícitas levadas a cabo por grandes empresas de construção, a administração central em causa encarregou a direção nacional de investigação de realizar um inquérito administrativo de grande dimensão sobre a atuação das empresas de obras públicas. No âmbito desse inquérito, teve lugar uma intervenção simultânea em 56 sociedades, durante a qual os investigadores apreenderam vários milhares de documentos, ao abrigo do Despacho n.º 45?1484 de 30 de junho de 1945, que não previa qualquer autorização judicial.

121. O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem considerou que «embora a dimensão das operações realizadas para [...] evitar o desaparecimento ou a dissimulação de elementos de prova de práticas anticoncorrenciais, justifique as ingerências no domicílio dos recorrentes em litígio, teria sido necessário, também, que a legislação e a prática nesta matéria oferecessem garantias adequadas e suficientes contra os abusos» (45).

122. Mas, nessa ocasião, o referido Tribunal «[constatou] que tal não aconteceu nesse caso. Com efeito, à data dos factos [...], a administração competente dispunha de poderes muito amplos que, por força do despacho de 1945, lhe permitiram apreciar apenas a oportunidade, o número, a duração e a dimensão das operações em litígio. Além disso, as operações em litígio foram realizadas sem mandato prévio do juiz dos tribunais judiciais e sem a presença de autoridades de polícia judiciária [...]. Nestas circunstâncias, admitindo que o direito de ingerência possa ir mais longe quando se trata das instalações comerciais de uma pessoa coletiva [...], o mesmo Tribunal

considerou, tendo em conta as modalidades acima descritas, que as operações em litígio, levadas a cabo no domínio da concorrência, não podem ser tidas como sendo estritamente proporcionadas aos objetivos legítimos pretendidos» (46).

123. Por conseguinte, considerou que «[tinha] havido violação do artigo 8.º da CEDH» (47).

124. Tal como o processo *Société Colas Est e outros c. França*, o processo *Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França* dizia respeito a uma investigação levada a cabo pela Direção-Geral da Concorrência, Consumo e Repressão da Fraude (DGCCRF) que suspeitava da existência de um acordo ilegal proibido pelo artigo 101.º TFUE, por ocasião da adjudicação de contratos públicos para a renovação de hospitais públicos.

125. Durante a investigação, desta vez ordenada pelo juiz competente em matéria de liberdades e de detenção, os agentes da DGCCRF apreenderam numerosos documentos e ficheiros informáticos, bem como todo o correio eletrónico de determinados trabalhadores das sociedades sob investigação. As apreensões feitas foram massivas e indiscriminadas e incidiram sobre vários milhares de documentos informáticos. Além disso, muitos dos documentos apreendidos não tinham qualquer relação com a investigação ou estavam protegidos pela confidencialidade que é atribuída às relações entre advogado e cliente.

126. Quanto à extensão da apreensão, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem considerou que o facto de ter sido elaborado um inventário suficientemente preciso, indicando o nome de ficheiros, a sua extensão, a sua proveniência e a sua identificação digital, e de o mesmo ter sido enviado às sociedades sob investigação, acompanhado de uma cópia dos documentos apreendidos, excluía a caracterização das apreensões como massivas e indiscriminadas. A extensão da apreensão não era, pois, contrária ao artigo 8.º da CEDH (48).

127. Em contrapartida, no que dizia respeito à apreensão de documentos protegidos pela confidencialidade entre advogado e cliente, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem referiu, antes de mais, que «durante a realização das operações em causa, os recorrentes não puderam tomar conhecimento do conteúdo dos documentos apreendidos, nem discutir a oportunidade da sua apreensão. Ora, na opinião do referido Tribunal, mesmo não podendo evitar a apreensão de documentos alheios ao objetivo da investigação e *a fortiori* daqueles que estão abrangidos pela confidencialidade que é atribuída às relações entre advogado e cliente, os recorrentes deviam poder fazer apreciar, *a posteriori* e de forma concreta e efetiva, a regularidade da mesma. Um recurso, como o previsto no artigo L.450-4 do Código Comercial, devia permitir-lhes obter, se for caso disso, a restituição dos documentos em questão ou a garantia da sua completa eliminação, se se tratar de cópias de ficheiros informáticos» (49).

128. Para o efeito, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem considerou que «compe[tia] ao juiz, chamado a pronunciar-se sobre alegações fundamentadas, segundo as quais tinham sido apreendidos documentos, identificados de modo preciso, embora não tivessem qualquer relação com a investigação ou estivessem abrangidos pela confidencialidade que é atribuída às relações entre advogado e cliente, decidir sobre o destino daqueles, após uma efetiva fiscalização de proporcionalidade e ordenar, se for caso disso, a restituição dos mesmos. Ora, o referido Tribunal constata que, nesse caso, embora os recorrentes tenham interposto o recurso que a lei lhes facultava, perante o [juiz competente em matéria de liberdades e de detenção], este último, quando constatou a presença de correspondência proveniente de um advogado entre os documentos retidos pelos investigadores, limitou-se a apreciar a regularidade do quadro formal das apreensões em litígio, sem proceder ao exame concreto que se impunha» (50).

129. Com base no exposto, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem considerou que «[tinha] havido violação do artigo 8.º da CEDH» (51).

130. Quanto à aplicação desses princípios no presente processo, convém recordar que, na audiência, a Secção dos grandes contribuintes da Administração nacional de finanças e alfândegas e o Governo húngaro indicaram que a escuta das conversas telefónicas tinha sido autorizada por um juiz de instrução (sem que, ao que parece, a WebMindLicenses tenha podido verificar a existência dessa autorização nem contestá-la), enquanto que a obtenção e a preservação das mensagens de correio eletrónico tinham sido efetuadas através da apreensão dos computadores, sem autorização judicial, nas instalações da WebMindLicenses.

131. Resulta dos debates realizados na audiência no Tribunal de Justiça, que as autoridades húngaras deram, à WebMindLicenses, acesso às transcrições das conversas telefónicas e às mensagens de correio eletrónico utilizadas como elementos de prova para fundamentar a sua decisão de recuperação do imposto, que a WebMindLicenses teve a oportunidade de ser ouvida pelas autoridades tributárias húngaras sobre os referidos elementos de prova em causa, antes da adoção da decisão de 8 de outubro de 2013, e que a WebMindLicenses teve a possibilidade interpor recurso dessa decisão.

132. Sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, considero que uma apreensão de mensagens de correio eletrónico, sem autorização judicial, e a inexistência de possibilidade de a WebMindLicenses verificar a existência de uma autorização desse tipo, para interceção de comunicações telefónicas, e de a contestar, não respeitam o princípio da proporcionalidade previsto no artigo 52.º, n.º 1, da Carta.

133. Além disso, pode colocar-se a questão de saber se, na perspetiva de lutar contra a fraude e a evasão ao IVA, uma simples inspeção às instalações da WebMindLicenses ou um pedido de assistência às autoridades tributárias portuguesas em relação à Lalib teriam permitido obter todas as informações necessárias, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

134. Caso o órgão jurisdicional de reenvio conclua que foram violados os artigos 7.º e 8.º da Carta, deverá rejeitar as provas que tenham sido irregularmente obtidas ou irregularmente utilizadas.

135. Caber-lhe-á, então, verificar se as provas admissíveis são suficientes para fundamentar a decisão de recuperação do imposto e, se for caso disso, anular essa decisão e ordenar o reembolso, com juros, do IVA cobrado.

136. Por último, no que diz respeito aos argumentos apresentados pela WebMindLicenses, com base no artigo 41.º da Carta, intitulado «Direito a uma boa administração», importa assinalar uma aparente divergência entre o acórdão N. (C-604/12, EU:C:2014:302, n.os 49 e 50), por um lado, e os acórdãos Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, n.º 28), YS e o. (C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081, n.º 67), bem como Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, n.os 43 e 44), por outro.

137. Embora nos n.os 49 e 50 do seu acórdão N. (C-604/12, EU:C:2014:302), a Quarta Secção do Tribunal de Justiça pareça aceitar que o referido artigo 41.º é igualmente aplicável aos Estados-Membros, quando estes aplicam o direito da União, a Terceira e a Quinta Secções rejeitaram essa ideia nos outros três acórdãos referidos no n.º 136 das presentes conclusões.

138. No entanto, como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 68 do seu acórdão YS e o. (C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081), «o direito a uma boa administração, consagrado [no

artigo 41.º da Carta], reflete um princípio geral do direito da União (acórdão H. N., C-604/12, EU:C:2014:302, n.º 49). [Todavia], com as suas questões [nesses] processos, os órgãos jurisdicionais de reenvio não solicitam uma interpretação desse princípio geral, mas pretendem saber se o artigo 41.º da Carta pode, enquanto tal, aplicar-se aos Estados-Membros da União». Contudo, isso não impede que o Tribunal de Justiça esclareça o órgão jurisdicional de reenvio sobre a interpretação e a apreciação do princípio geral em causa.

139. De qualquer modo, convém notar que, no caso em apreço, não parece poder ser constatada qualquer violação do referido artigo 41.º ou do referido princípio geral.

140. De facto, como expliquei no n.º 28 das presentes conclusões, na audiência, a WebMindLicenses reconheceu que a administração fiscal de primeiro grau lhe tinha enviado, em agosto de 2013, ou seja, antes da adoção da decisão de 8 de outubro de 2013, um auto, com os elementos de prova obtidos no âmbito do processo penal em anexo, e que tinha tido a possibilidade de ser ouvida sobre esses elementos, por aquela autoridade administrativa.

141. Por conseguinte, a resposta às décima a décima quinta questões deve ser que a recolha de provas, no decurso de um processo penal paralelo ao procedimento de recuperação do IVA, através da interceção de conversas telefónicas assim como da apreensão e da preservação de mensagens de correio eletrónico, só está em conformidade com os artigos 7.º e 8.º da Carta se estiver prevista na lei, se prosseguir um objetivo legítimo e se for proporcionada, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

VI – Conclusão

142. Proponho, pois, que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság), do seguinte modo:

- 1) A celebração de um contrato de licença como o que está em causa no processo principal só pode ser considerada abusiva à luz da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, se a sua finalidade essencial for a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas suas disposições, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 2) O risco de dupla tributação não impede as autoridades tributárias de um Estado-Membro de requalificarem o lugar de prestação de um serviço e de considerarem que a mesma foi efetuada no seu território.
- 3) O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação), deve ser interpretado no sentido de que não impõe à administração fiscal de um Estado-Membro, que descobre a existência de uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado, a obrigação de apresentar um pedido à administração fiscal do Estado-Membro no qual o sujeito passivo que foi objeto da inspeção fiscal já cumpriu a sua obrigação de pagar o referido imposto sobre o valor acrescentado. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio julgar se as provas em que se baseou a decisão das autoridades tributárias húngaras, que declara a existência de um abuso, são suficientes para fundamentar a existência da dívida fiscal.
- 4) A recolha de provas, no decurso de um processo penal paralelo ao procedimento de recuperação do imposto sobre o valor acrescentado, através da interceção de conversas telefónicas assim como da apreensão e da preservação de mensagens de correio eletrónico, só está em conformidade com os artigos 7.º e 8.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União

Europeia se estiver prevista na lei, se prosseguir um objetivo legítimo e se for proporcionada, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

1 – Língua original: francês.

2 – JO L 347, p. 1.

3 – JO L 268, p. 1.

4 – O *know how* consiste num sistema de comunicação interativa através da Internet, que inclui um sistema complexo de pagamento e faturação e permite a divulgação em tempo real de serviços de lazer para adultos.

5 – Cerca de 33,8 milhões de euros.

6 – Cerca de 32,9 milhões de euros.

7 – Cerca de 25,4 milhões de euros.

8 – Cerca de 9,5 milhões de euros.

9 – Durante o período do litígio, a taxa de IVA era de 15%, em Portugal. A mesma era de 25%, na Hungria, mas, a partir de 1 de julho de 2009, foi reduzida para 20%.

10 – Neste contexto, não tomo posição quanto ao caráter abusivo, ou não, dos factos expostos nos n.os 16, 17 e 22 das presentes conclusões, em comparação com outros impostos.

11 – V., igualmente, neste sentido, acórdãos *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 42); *Weald Leasing* (C?103/09, EU:C:2010:804, n.os 29 e 30); *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, n.º 49); *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, n.º 52), bem como *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, n.º 46).

12 – Acórdão *Halifax e o.* (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 80).

13 – Acórdão *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 62).

14 – Acórdão *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, n.º 46). V., igualmente, neste sentido, acórdãos *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, n.º 55) (para a fiscalidade direta); *Amplisientifica e Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 28), bem como *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, n.º 51) (para o IVA).

15 – Acórdão *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, n.º 66).

16 – V. artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009 e artigo 59.º, n.º 1, alínea k), da mesma diretiva, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012.

17 – Acórdão *Halifax e o.* (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 74).

18 – Desde que exista uma e que a prestação em causa seja efetuada a partir dessa sede. V. artigo 43.º da Diretiva IVA na versão em vigor de 24 de julho de 2009 a 31 de dezembro de 2009 e artigo 45.º da mesma diretiva na versão em vigor de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012.

19 – V. igualmente, nesta perspetiva, acórdão Centros (C?212/97, EU:C:1999:126, n.º 27), no qual o Tribunal de Justiça considerou que «o facto de um nacional de um Estado-Membro, que pretenda criar uma sociedade, optar por constituí-la num Estado-Membro cujas regras de direito das sociedades lhe parecem menos rigorosas e criar sucursais noutros Estados-Membros não pode constituir, em si, um uso abusivo do direito de estabelecimento. Com efeito, o direito de constituir uma sociedade em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e de criar sucursais noutros Estados-Membros é inerente ao exercício, num mercado único, da liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado». V., igualmente, em matéria de fiscalidade direta, os n.os 49 («a existência de uma vantagem fiscal resultante da fiscalidade pouco elevada a que está sujeita uma filial num Estado-Membro diferente daquele em que foi constituída a sociedade-mãe não autoriza, por si própria, este último Estado-Membro a compensar essa vantagem através de um tratamento fiscal menos favorável da sociedade-mãe») e 50 («a simples circunstância de uma sociedade residente criar um estabelecimento secundário, como uma filial, noutro Estado-Membro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado») do acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544).

20 – Acórdão RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, n.º 53). V., igualmente, neste sentido, acórdãos Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 73; Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 47), bem como Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, n.º 27). Em matéria de fiscalidade direta, v., por analogia, acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, n.º 69).

21 – Acórdão Ampliscientifica e Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 28). O itálico é meu. V., igualmente, neste sentido, acórdãos RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, n.º 51); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, n.º 51), e Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, n.º 46).

22 – V. n.º 15 das presentes conclusões.

23 – Acórdão Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 69). O itálico é meu.

24 – Diria ainda que, no presente processo, o IVA foi pago num dos dois Estados interessados nas prestações em causa.

25 – V. n.os 63 a 71.

26 – Acórdão Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, n.º 50). V., igualmente, neste sentido, acórdão Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121 n.º 98).

27 – Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, n.º 67).

28 – *Ibidem* (n.º 68).

29 – V., igualmente, neste sentido, acórdão ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, n.º 27).

30 – N.º 98.

31 – Recordo que, se pode haver dupla tributação, pode, igualmente, haver não-tributação, como no processo que deu origem ao acórdão RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). Nesse caso, um Estado-Membro não pode renunciar à aplicação da sua legislação para tributar o IVA de uma operação que normalmente não o é no seu sistema «só porque as operações realizadas a jusante não deram lugar ao pagamento do IVA no segundo Estado-Membro» (*ibidem*

, n.º 46).

32 – Acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 19). V., igualmente, neste sentido, acórdãos ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, n.º 42); Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, n.º 15); Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, n.º 13); Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, n.º 25); Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 34); Dereci e o. (C-256/11, EU:C:2011:734, n.º 72), bem como Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, n.º 58).

33 – Acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 26). V., igualmente, neste sentido, acórdão SGS Belgium e o. (C-367/09, EU:C:2010:648, n.os 40 a 42).

34 – Acórdão Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 26). V., igualmente, neste sentido, acórdão Comissão/Alemanha (C-539/09, EU:C:2011:733, n.º 72).

35 – «Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações».

36 – O seu n.º 1 dispõe que «[t]odas as pessoas têm direito à proteção dos dados de caráter pessoal que lhes digam respeito».

37 – Acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662, n.º 52). V., igualmente, neste sentido, acórdão Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, n.º 48). O artigo 8.º da CEDH dispõe que «[q]ualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência».

38 – Artigo 52.º, n.º 3, da Carta. V., igualmente, neste sentido, n.os 51 e 52 do acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662).

39 – V. acórdãos Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, n.º 29) bem como Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, n.º 48). É certo que, no n.º 53 do acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662), o Tribunal de Justiça considerou que «as pessoas coletivas só podem invocar a proteção dos artigos 7.º e 8.º da Carta a respeito de [uma] identificação [pela publicação imposta pelo artigo 44.ºA do Regulamento (CE) n.º 1290/2005 do Conselho, de 21 de junho de 2005, relativo ao financiamento da política agrícola comum (JO L 209, p. 1) e pelo Regulamento (CE) n.º 259/2008 da Comissão, de 18 de março de 2008, que estabelece as regras de execução do Regulamento (CE) n.º 1290/2005 do Conselho no que respeita à publicação de informação sobre os beneficiários de fundos provenientes do Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (Feader) (JO L, p. 28) que dá execução a esse artigo] desde que a denominação legal da pessoa coletiva identifique uma ou mais pessoas singulares». Contudo, a jurisprudência na matéria evoluiu consideravelmente, tendo o Tribunal de Justiça reconhecido que as pessoas coletivas beneficiam da proteção dos artigos 7.º e 8.º da Carta. Com efeito, nos n.os 32 a 37 do acórdão Digital Rights Ireland e o. (C-293/12 e C-594/12, EU:C:2014:238) o Tribunal de Justiça não limitou o âmbito de aplicação destes artigos no que respeita à primeira recorrente, apesar de a Digital Rights Ireland Ltd ser uma sociedade de direito irlandês e reivindicar os direitos que esses artigos lhe conferiam (v. n.os 17 e 18 desse acórdão).

40 – V. TEDH, acórdãos Société Colas Est e outros c. França, *Coletânea dos acórdãos e decisões* 2002?III, § 41, bem como Buck c. Alemanha, *Coletânea dos acórdãos e decisões* 2005?I, § 31. V. igualmente, neste sentido, acórdãos Sallinen e outros c. Finlândia de 27 de setembro de 2005, § 70, Bernh Larsen Holdings AS e outros c. Noruega de 14 de março de 2013, § 104, Saint?Paul Luxembourg S.A. c. Luxemburgo de 18 de abril de 2013, § 37, bem como Ernst e outros c. Bélgica de 15 de julho de 2013, § 109. Os acórdãos não publicados na *Coletânea dos*

acórdãos e decisões, estão acessíveis no sítio da Internet do referido Tribunal
<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – TEDH, acórdão Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França de 2 de abril de 2015, § 63. V., igualmente, neste sentido, TEDH, acórdãos Sallinen e outros c. Finlândia de 27 de setembro de 2005, § 71; Weber e Saravia c. Alemanha de 29 de junho de 2006, § 77; Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Áustria, *Coletânea dos acórdãos e decisões 2007?IV*, § 43, bem como Robathin c. Áustria de 3 de julho de 2012, § 39.

42 – TEDH, acórdão P.G. e J.H. c. Reino Unido, *Coletânea dos acórdãos e decisões 2001?IX*, § 59.

43 – TEDH, acórdão Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França de 2 de abril de 2015, § 64.

44 – V. n.º 65 do acórdão Volker und Markus Schecke e Eifert (C?92/09 e C?93/09, EU:C:2010:662).

45 – TEDH, acórdão Société Colas Est e outros c. França, *Coletânea dos acórdãos e decisões 2002?III*, § 48.

46 – *Ibidem*, § 49.

47 – *Ibidem*, § 50.

48 – TEDH, acórdão Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. França de 2 de abril de 2015, § 76.

49 – *Ibidem*, § 78.

50 – *Ibidem*, § 79.

51 – *Ibidem*, § 80.