



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOAMNA JULIANE KOKOTT  
prezentate la 11 iulie 2019<sup>1</sup>

**Cauzele conexate C-469/18 și C-470/18**

**IN (C-469/18)  
JM (C-470/18)  
împotriva  
Belgische Staat [Statul belgian]**

[cerere de decizie preliminară formulată de Hof van Cassatie (Curtea de Casație, Belgia)]

„Cerere de decizie preliminară– Impozitare – Dreptul la o cale de atac efectivă – Verificarea de către instanță a unei decizii de impunere – Competența Curții în domeniul stabilirii impozitului pe venit – Valorificarea unei probe obținute de administrația fiscală eventual prin încălcarea dreptului la respectarea vieții private și de familie – Obligația judecătorului de a nu lua în considerare aceste probe”

### I. Introducere

1. Un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii în cazul în care autoritățile sale fiscale utilizează o probă pentru o decizie de impunere privind impozitul pe venit, care a fost obținută de organele de anchetă după descoperirea unei fraude de tip carusel cu privire la TVA? Sau, altfel întrebând, o încălcare a drepturilor fundamentale ale Uniunii la obținerea probelor determină interzicerea valorificării probelor în cadrul unei proceduri de stabilire a impozitului pe venit? Acestea sunt în esență întrebările la care trebuie să răspundă Curtea în temeiul celor două cereri de pronunțare a unei decizii preliminare formulate de Curtea de Casație din Belgia.
2. La baza acestora se află anchetele penale în cadrul cărora Luxemburg a transmis o probă Belgiei, încălcând limitarea judiciară prevăzută într-un acord de drept internațional. Aceste probe au fost însă utilizate pentru deciziile privind impozitul pe venit. Doar acestea sunt contestate de recurentul în procedura principală (denumit în continuare „recurentul”).
3. Întrebarea vizează aplicarea Cartei drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”) – în speță articolul 47 din cartă - în cadrul stabilirii impozitului pe venit. Această întrebare depășește spectrul mult discutatei<sup>2</sup> Hotărâri Åkerberg Fransson din 2013<sup>3</sup>. Prin acea hotărâre, Curtea a decis că un proces penal pentru fraudă în domeniul TVA reprezintă o „punere în aplicare a dreptului Uniunii” în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă. În prezent trebuie verificat dacă stabilirea unui impozit pe venit reprezintă o punere în aplicare a dreptului Uniunii, atunci când se utilizează un mijloc de probă care a fost obținut în cadrul unei anchete penale desfășurate în baza suspiciunii de fraudă în domeniul TVA.

<sup>1</sup> Limba originală: germana.

<sup>2</sup> A se vedea de exemplu explicațiile BVerfG, Hotărârea din 24 aprilie 2013, baza de date antiterorism (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punctul 91).

<sup>3</sup> Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul internațional

4. Între Regatul Belgiei, Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos s-a încheiat, la 27 iunie 1962, la Bruxelles, o Convenție privind extrădarea și asistența judiciară în materie penală (denumită în continuare: Convenția Benelux).

5. Articolul 20 alineatul (1) și alineatul (2) din Convenția Benelux are următorul cuprins:

„(1) La solicitarea părții solicitante, partea solicitată confiscă și pune la dispoziție, în măsura în care acest fapt este permis de dreptul național, acele bunuri care

a) pot servi ca mijloace de probă,

b) au fost obținute ca urmare a faptei penale și au fost găsite înainte sau după predarea persoanei arestate.

(2) Punerea la dispoziție se poate face doar cu aprobarea Camerei de consiliu a Tribunalului de primă instanță în raza căruia au avut loc percheziția și confiscarea. Camera de consiliu decide dacă bunurile confiscate sunt puse, în tot sau în parte, la dispoziția părții solicitante. Aceasta poate dispune restituirea bunurilor care nu au o legătură directă cu fapta de care este acuzată persoana suspectă și decide, dacă este cazul, cu privire la obiectiile terților care se află în posesia bunului sau ale altor persoane în drept.”

6. Articolul 24 alineatul (2) din Convenția Benelux prevede:

„Cererile de asistență judiciară, care au drept scop o percheziție sau o confiscare, sunt soluționate însă doar în cazul acelor fapte care pot conduce la o extrădare în temeiul acestui tratat și sub rezerva aplicării articolului 20 alineatul (2).”

### B. Dreptul belgian

7. Dreptul fiscal belgian nu prevede interzicerea absolută a valorificării probelor obținute ilegal. Curtea de Casație a dezvoltat însă o jurisprudență în materie fiscală denumită „Antigoon”. Potrivit acestei jurisprudențe, utilizarea unor mijloace de probă obținute în mod nelegal în cauze în materie de drept fiscal nu este inadmisibilă decât în cazul în care documentele probatorii în cauză ar fi fost obținute astfel încât utilizarea acestora indiferent de împrejurare trebuie considerată inadmisibilă sau în cazul în care utilizarea aduce atingere dreptului persoanei impozabile la un proces echitabil. Acesta este aspectul care trebuie evaluat de instanță în cadrul unei analize globale.

## III. Situația de fapt și litigiul principal

8. Recurentul este administratorul unei societăți de comerț și de distribuție de calculatoare și accesorii pentru calculatoare în Belgia.

9. Bijzondere Belastinginspectie (Inspectoratul Special pentru Impozite din Belgia) a început în anul 1995 ancheta privind fraudă de tip carusel în domeniul TVA-ului împotriva societății recurentului. La sesizarea Inspectoratului Special pentru Impozite din Belgia, în anul 1996 s-a deschis de asemenea o anchetă penală împotriva acesteia. Din cererea de decizie preliminară nu rezultă în mod clar dacă respectivele anchete vizează evaziunea fiscală privind TVA-ul sau impozitul pe venit.

10. În cadrul anchetelor penale, organele belgiene de urmărire penală au înaintat Marelui Ducat al Luxemburgului o cerere de asistență judiciară, cerere care a dus la punerea sub sechestru a documentelor bancare la o bancă din Luxemburg la 15 iulie 1998. La punerea sub sechestru a fost de față, pe lângă un judecător de instrucție din Luxemburg, și un judecător belgian.

11. Autoritățile din Luxemburg au predat documentele astfel obținute organelor de urmărire penală din Belgia fără a solicita, așadar, fără a obține aprobarea unei instanțe din Luxemburg, potrivit articolului 20 alineatul (2) din Convenția Benelux.

12. Organele belgiene de urmărire penală au acordat autorităților fiscale belgiene dreptul de a consulta dosarul penal. Pe baza informațiilor astfel obținute, autoritățile fiscale belgiene au trimis recurentului în anii 1999 și 2000 decizii de rectificare a declarației privind impozitele pentru persoane fizice, pentru anii fiscali 1997 și 1998. Autoritățile au impozitat sumele virate într-un cont din Luxemburg al recurentului ca fiind venituri brute din activități industriale și comerciale.

13. În cadrul acestor acțiuni formulate împotriva respectivelor hotărâri, Tribunalul financiar de primă instanță din Belgia a redus pentru recurent o parte semnificativă din impozitele pentru persoane fizice solicitate în mod suplimentar.

14. În apelul formulat de intimat în procedura principală, Curtea de Apel a revocat hotărârea pronunțată în primă instanță, în măsura în care prin aceasta fusese acordată o reducere cu privire la evaluările fiscale în vederea stabilirii impozitelor datorate de persoanele fizice. În opinia sa, nu sunt îndeplinite condițiile pentru interzicerea valorificării probelor potrivit jurisprudenței fiscale belgiene „Antigoon”. Împotriva acestei hotărâri, recurentul a formulat recurs la Curtea de Casație.

#### **IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții**

15. Prin ordonanța din 28 iunie 2018, Curtea de Casație a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că se opune în orice împrejurare utilizării mijloacelor de probă care au fost obținute cu încălcarea dreptului la respectarea vieții private garantat de articolul 7 din cartă sau acest articol lasă o marjă unei reglementări naționale potrivit căreia instanța competentă care trebuie să stabilească dacă un astfel de mijloc de probă poate fi utilizat ca temei în vederea stabilirii TVA-ului trebuie să efectueze o apreciere precum cea descrisă la punctul 4 din prezenta decizie de trimitere (a se vedea mai sus punctul 7)?”

16. Președintele Curții a hotărât la data de 6 septembrie 2018 conexarea cauzelor C-469/18 și C-470/18 într-o procedură scrisă și orală comună și într-o hotărâre comună.

17. În procedura preliminară în fața Curții, recurenții Regatul Belgiei, Republica Italiană, Regatul Țărilor de Jos și Comisia Europeană și-au exprimat punctele de vedere în scris.

#### **V. Admisibilitatea întrebării preliminare**

18. În primul rând, trebuie analizată admisibilitatea întrebării preliminare. Curtea de Casație solicită în mod explicit să se stabilească dacă anumite probe pot fi utilizate pentru „stabilirea TVA-ului”. Obiectul litigiului principal nu îl reprezintă însă deciziile de impunere privind TVA, ci deciziile de impunere privind impozitul pe venit. În acest sens, întrebarea preliminară nu ar avea în mod evident nicio

legătură cu obiectul litigiului principal, ar fi de natură ipotetică și astfel inadmisibilă<sup>4</sup>.

19. Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare cu instanțele naționale instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența Curții să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată<sup>5</sup>.

20. Curtea de Casație nu se putea referi în întrebarea sa preliminară la utilizarea probelor în vederea stabilirii TVA-ului, deoarece în cererea de decizie preliminară nu este vorba despre decizii de impunere privind TVA-ul, ci exclusiv despre decizii de impunere privind impozitul pe venit. Termenul „stabilirea taxei pe valoare adăugată” pare a fi o eroare de redactare și de aceea trebuie înlocuit cu termenul „stabilirea impozitului pe venit”.

21. În plus, Curtea de Casație analizează admisibilitatea utilizării mijloacelor de probă pentru această stabilire „referitoare la taxa pe valoarea adăugată”. Se poate considera că legătura dintre stabilirea impozitului pe venit și taxa pe valoarea adăugată ar consta în principal în faptul că suspiciunea privind o fraudă în domeniul TVA a stat la baza anchetei în domeniul fiscal și penal, în urma căreia au fost obținute probe ce au fost utilizate pentru stabilirea impozitului pe venit.

22. În consecință, Curtea poate reformula întrebarea preliminară în sensul dacă articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că se opune utilizării în orice împrejurare a mijloacelor de probă obținute cu încălcarea articolului 7 din cartă într-o anchetă penală desfășurată sub suspiciunea de fraudă privind TVA, sau dacă acesta permite o interpretare potrivit căreia instanța competentă, pentru a decide dacă un asemenea mijloc de probă poate fi utilizat ca bază pentru stabilirea impozitului pe venit, trebuie să efectueze o analiză în cazul individual.

23. Reformulată astfel, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

## VI. Competența Curții

24. Totuși, Curtea se va pronunța în procedurile preliminare potrivit articolului 267 alineatul (1) litera (a) TFUE cu privire la interpretarea dreptului Uniunii. În acest sens se pune totuși întrebarea dacă este relevantă cartea *ratione temporis* (punctul 25 și următoarele) și din *ratione materiae* (punctul 30 și următoarele).

### A. Aplicabilitatea *ratione temporis* a Cartei

25. Pentru început trebuie clarificat dacă o infracțiune presupusă a fi avut loc în anul 1998 intră *ratione temporis* în domeniul de aplicare al Cartei, care a intrat în vigoare la 1 decembrie 2009.

26. Pe de o parte, Curtea a statuat în cauza Sabou, care privește de asemenea domeniul impozitării directe, că nu este aplicabilă cartea, deoarece procedura de asistență reciprocă ce a dus la decizia de impunere rectificativă în litigiu a fost finalizată înainte de intrarea în vigoare a Cartei<sup>6</sup>.

4 A se vedea pentru început Hotărârea din 28 martie 2019, Verlezza și alții (C-487/17 până la C-489/17, EU:C:2019:270, punctul 29 și jurisprudența citată)

5 În cele din urmă, Hotărârea din 11 martie 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punctul 46), Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 18), și Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen și Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 23).

6 Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 25), după cum am indicat în Concluziile noastre prezentate în aceeași cauză (EU:C:2013:370, punctul 34).

27. Pe de altă parte, în cauza Åkerberg Fransson era vorba tot despre decizii de impunere din perioada anterioară datei de 1 decembrie 2009. Cu toate acestea, în cauza menționată instanța în materie penală trebuia să țină cont în decizia sa de principiul *ne bis in idem*. Acel moment intra în domeniul de aplicare *ratione temporis* al Cartei.

28. Și în prezenta cauză există un context similar. Deși obținerea probelor a avut loc în anul 1998, se pune întrebarea privind valorificarea probelor pentru instanța națională la momentul deciziei sale și astfel după intrarea în vigoare a cartei.

29. În timp ce - eventual la fel ca în cauza Sabou citată la punctul 26 - informarea privind cererea de asistență reciprocă și eventuala cooperare în formularea cererii a fost soluționată o dată cu terminarea procedurii de asistență reciprocă, o eventuală interzicere a colectării probelor își păstrează relevanța pentru analiza privind interzicerea utilizării probelor respective. Prin urmare, cartă este aplicabilă *ratione temporis*.

### ***B. Aplicabilitatea ratione materiae a Cartei***

30. Domeniul de aplicare al Cartei este definit la articolul 51 din aceasta. Potrivit articolului 1 alineatul (1) prima teză, cartă se adresează statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii.

31. În această măsură, Curtea a amintit deja că nu poate examina din perspectiva cartei o reglementare națională care nu se situează în cadrul dreptului Uniunii<sup>7</sup>.

32. Mai multe părți din procedură contestă competența Curții, deoarece cartă nu ar fi aplicabilă. Atât Belgia, cât și Comisia sunt de părere că nu este competentă Curtea, deoarece la emiterea deciziilor de impunere privind impozitul pe venit nu ar fi vorba despre punerea în aplicare a dreptului Uniunii. Însăși Curtea de Casație subliniază faptul că în cauza de față „este vorba despre impozitul pe venit, care nu este reglementat de dreptul Uniunii”<sup>8</sup>.

33. Pentru a motiva totuși domeniul de aplicare al cartei, se iau în considerare două puncte de referință: pe lângă asistența administrativă (punctul 34 și următoarele), este vorba în primul rând despre armonizarea taxei pe valoarea adăugată potrivit dreptului Uniunii (punctul 38 și următoarele).

#### ***1. Punerea în aplicare a dreptului Uniunii în cadrul asistenței administrative?***

34. Inițial ar putea fi vorba despre o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă, dacă probele au fost obținute în cadrul cooperării administrative potrivit Directivei 77/799 (denumită în continuare: Directiva privind asistența reciprocă)<sup>9</sup>.

7 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 19), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pflieger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 33), Hotărârea din 27 martie 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, punctul 29), Hotărârea din 6 octombrie 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punctul 26), Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 23), și Hotărârea din 8 decembrie 2016, Eurosaneamientos și alții (C-532/15 și C-538/15, EU:C:2016:932, punctul 52).

8 Punctul 11 din cererea de decizie preliminară.

9 Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), abrogată între timp prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1); a se vedea în acest sens cauzele pendinte C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, și C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

35. Directiva privind asistența reciprocă reglementează doar cooperarea autorităților administrative în domeniul fiscal și nu și asistența judiciară reciprocă în materie penală, așa cum face, de exemplu, Convenția Benelux. Asistența reciprocă între autoritățile administrative se limitează în această cauză la o cooperare a statelor membre cu privire la schimbul de informații, în timp ce în cadrul asistenței judiciare reciproce în materie penală se pot lua măsuri de cercetare specifice pentru obținerea probelor.

36. Pe de o parte, eliberarea documentelor bancare, care face obiectul acestui litigiu, depășește limitele unui simplu schimb de informații în cadrul asistenței reciproce. Mai mult, aceste probe au fost confiscate în baza unei cereri de asistență judiciară. Pe de altă parte, asistența judiciară reciprocă în materie penală nu era încă armonizată la momentul obținerii probelor, în 1998<sup>10</sup>.

37. Punerea în aplicare a dreptului Uniunii nu trebuie avută în vedere în speță datorită asistenței administrative acordate.

## 2. Stabilirea impozitului pe venit prin punerea în aplicare a dreptului Uniunii?

38. Astfel, stabilirea impozitului pe venit ar trebui să poată fi considerată drept o punere în aplicare a dreptului Uniunii. În principiu, stabilirea impozitului pe venit nu poate fi considerată drept o punere în aplicare a dreptului Uniunii în lipsa prevederilor dreptului Uniunii în acest sens.

39. Dreptul privind impozitul pe venit este reglementat doar punctual în baza articolului 115 TFUE ca drept secundar (Directiva societăților-mamă și filialelor<sup>11</sup>, Directiva privind fuziunea<sup>12</sup>, Directiva privind dobânzile și redevențele<sup>13</sup>, Directiva de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale<sup>14</sup>). În rest se aplică fiscalitatea directă potrivit jurisprudenței consacrate este de competența statelor membre<sup>15</sup>. Impozitul pentru persoane fizice aflat la baza procedurii principale este un impozit pe venit direct, pentru care Belgia deține așadar competența exclusivă.

40. Caracterul special al speței constă însă în faptul că pentru stabilirea impozitului pe venit a fost utilizat un mijloc de probă pe care organele de urmărire penală din Belgia l-au obținut în cadrul unei anchete penale desfășurată datorită suspiciunii de fraudă în domeniul TVA.

### a) Legislația privind taxa pe valoarea adăugată prin punerea în aplicare a dreptului Uniunii

41. Dacă în actele juridice atacate în procedurile principale ar fi vorba despre decizii de impunere privind TVA-ul, s-ar presupune că dreptul Uniunii este pus în aplicare în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă. Căci, pe de o parte, Curtea a decis că din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva 2006/112 (denumită în continuare: Directiva TVA)<sup>16</sup>,

10 A se vedea Directiva 2014/41/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 3 aprilie 2014 privind ordinul european de anchetă în materie penală (JO 2014, L 130, p. 1)

11 Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8)

12 Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO 2009, L 310, p. 34).

13 Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

14 Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1).

15 Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 19), Hotărârea din 25 octombrie 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, punctul 10), și în final Hotărârea din 19 decembrie 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, punctul 15).

16 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7); în perioada fraudei de tip carusel în materie de TVA care stă la baza acestei situații de fapt, se aplica încă cea de a șasea directivă 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că statele membre au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor<sup>17</sup>. O rectificare a TVA-ului ca urmare a constatării unei practici abuzive constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă<sup>18</sup>.

42. Pe de altă parte, chiar dacă dreptul Uniunii nu conține nici reglementări privind dreptul penal în materie fiscală și nici sancțiuni de drept administrativ, sancțiunile prin care se asigură colectarea corectă a taxei pe valoarea adăugată și se urmărește combaterea fraudei potrivit articolului 325 TFUE reprezintă o „punere în aplicare a dreptului Uniunii” în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă<sup>19</sup>.

43. Din situația de fapt comunicată de Curtea de Casație nu rezultă care sunt măsurile în domeniul TVA și sancțiunile de drept penal adoptate de Belgia împotriva fraudei în domeniul TVA. Obiectul trimerilor îl reprezintă doar măsurile în baza dreptului privind impozitul pe profit, așadar, și deciziile de impunere privind impozitul pe venit.

*b) Obținerea probelor în faza de cercetare penală în baza unei suspiciuni de fraudă cu TVA prin punerea în aplicare a dreptului Uniunii?*

44. Cu toate acestea, probele utilizate pentru stabilirea impozitului pe venit nu au fost obținute de autoritățile fiscale în cadrul propriilor lor anchete. Acestea provin însă din anchetele penale declanșate în urma unei sesizări a Inspecției fiscale speciale din Belgia în legătură cu o fraudă de tip carusel în domeniul TVA. Această obținere a probelor în cadrul cercetării penale ar putea reprezenta o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă.

45. Dreptul penal reprezintă un domeniu central al suveranității naționale<sup>20</sup>. Uniunea dispune în acest domeniu doar de o competență limitată [articolul 83 și articolul 325 alineatul (4) TFUE]. În plus, dreptul penal material și dreptul procedural al statelor membre nu au făcut obiectul unei armonizări la nivelul Uniunii<sup>21</sup>. Astfel, și competența în materia dreptului penal rămâne în principiu statelor membre.

46. Curtea a statuat însă cu privire la o procedură jurisdicțională penală privind infracțiuni în materie de TVA în cauza Åkerberg Fransson că nu doar sancțiunile fiscale, ci și un proces penal pentru evaziune fiscală ca urmare a datelor incorecte privind taxa pe valoarea adăugată pot fi considerate ca o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă<sup>22</sup>. Faptul că prevederile naționale privind sancțiunile și procedurile nu au fost adoptate pentru implementarea directivei TVA ar fi irelevant din punct de vedere al obligațiilor din directiva TVA, articolul 4 alineatul (3) TFUE și articolul 325 TFUE<sup>23</sup>.

17 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25), Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18), și Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 33)

18 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 67). A se vedea Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punctul 52).

19 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26 și 27), Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti (C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 16), și Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 21).

20 A se vedea Concluziile avocatului general Bot în cauza Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punctul 121).

21 Hotărârea din 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punctul 76)

22 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27).

23 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 28).

47. În consecință, Curtea a dezvoltat principiul efectivității urmăririi penale a infracțiunilor în materia taxei pe valoarea adăugată<sup>24</sup>. Potrivit principiului efectivității urmăririi penale a infracțiunilor în materia taxei pe valoarea adăugată, statele membre sunt obligate să urmărească penal încălcările Directivei TVA.

48. Principiul efectivității urmăririi penale a infracțiunilor în materia taxei pe valoarea adăugată nu trebuie aplicat – după cum a afirmat Curtea<sup>25</sup> – doar în procedura penală în fața instanței, ci încă din faza de cercetare penală, încă din momentul în care „persoana vizată este acuzată” sau „i se aduce o acuzație persoanei vizate”.

49. Însă din jurisprudență nu rezultă în mod clar în ce moment concret se poate aplica acest principiu. Momentul relevant ar putea fi, pe de o parte, notificarea oficială din partea autorității competente cu privire la acuzația de a fi comis o faptă penală<sup>26</sup>. O astfel de notificare privind deschiderea unei anchete penale nu este însă prevăzută în toate jurisprudențele. Dacă se suspendă ancheta penală, un acuzat nu este informat, în anumite circumstanțe, cu faptul că a făcut obiectul unei anchete penale. Dacă se renunță la o astfel de informare, rămâne la latitudinea organelor de cercetare să stabilească momentul începând cu care se aplică drepturile fundamentale prevăzute de cartă.

50. În acest sens ar trebui să fie suficient faptul că din dosarul anchetei rezultă că cercetările penale pentru urmărirea unei fraude în materie de TVA au fost sistate. Acest moment poate fi stabilit cu certitudine. Din acest moment, autoritatea are obligația de a respecta drepturile fundamentale în cadrul Uniunii chiar și în cazul anchetelor sale penale.

51. Cu toate acestea, în prezenta cauză nu este clar dacă cercetările penale și obținerea dovezilor au vizat urmărirea unei fraude în materie de TVA sau urmărirea unei fraude privind impozitul pe venit. Curtea de Casație ar trebui să clarifice această nelămurire, în principiu, ulterior procedurii preliminară.

52. Însă, deoarece această întrebare este deja relevantă pentru admisibilitatea cererii de decizie preliminară, propunem Curții să se bazeze pe presupunerea din jurisprudența constantă în sensul că, în cazul în care există nelămuriri, întrebarea preliminară este relevantă pentru decizie<sup>27</sup>.

53. Într-adevăr, potrivit situației de fapt prezentată de Curtea de Casație în cererea sa de decizie preliminară este clar totodată faptul că pentru deciziile de impunere privind impozitul pe venit au fost utilizate probe care au fost obținute în procedurile de anchetă care au fost declanșate în urma sesizării de către autoritatea fiscală care a declanșat ancheta în legătură cu o fraudă de tip carusel cu privire la TVA. În acest sens se presupune în continuare că probele au fost obținute în cadrul unei anchete penale pentru urmărirea unei fraude de tip carusel cu privire la TVA.

*c) Utilizarea probelor astfel obținute la stabilirea impozitului pe venit ca punerea în aplicare a dreptului Uniunii?*

54. La fel ca și cercetările autorităților fiscale referitoare la fraudele de tip carusel cu privire la TVA, anchetele penale nu au dus la o cerere de decizie preliminară.

24 Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, Dispozitivul și punctele 39 și 41).

25 Hotărârea din 5 mai 2018, Kolev și alții (C-612/15, EU:C:2018:392, punctul 71), și Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 33).

26 A se vedea CEDO, Hotărârea din 10 septembrie 2010, McFarlane/Irlanda (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), cu privire la articolul 6 alineatul (1) din Convenția europeană a drepturilor omului.

27 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, punctul 27), și Hotărârea din 6 octombrie 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, punctul 25).



55. Din jurisprudența Curții Åkerberg Fransson rezultă că un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă și dacă pentru o decizie de impunere privind impozitul pe venit se utilizează probe care au fost obținute într-o anchetă privind infracțiuni în materie de TVA?

56. Din jurisprudența constantă a Curții rezultă că termenul „punere în aplicare a dreptului Uniunii” în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă presupune existența unei legături între un act de drept al Uniunii și măsura națională în cauză care depășește proximitatea materiilor menționate sau efectele indirecte ale unei materii asupra celeilalte<sup>28</sup>.

57. Pentru a stabili dacă un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, trebuie să se verifice, printre alte elemente, potrivit jurisprudenței Curții, dacă reglementarea națională în cauză are drept scop punerea în aplicare a unei dispoziții a dreptului Uniunii, caracterul respectivei reglementări și dacă aceasta nu urmărește alte obiective decât cele acoperite de dreptul Uniunii, chiar dacă este de natură să îl afecteze în mod indirect pe acesta din urmă, precum și problema dacă există o reglementare de drept al Uniunii specifică în materie sau de natură să îl afecteze<sup>29</sup>.

58. Ipoteza privind punerea în aplicare a dreptului Uniunii este susținută doar de faptul că o eventuală încălcare la obținerea probelor nu se modifică prin scopul utilizării în final a probelor. Dacă au fost adunate probe în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, s-ar putea argumenta că și pentru utilizarea probelor ar trebui să se aplice dreptul Uniunii.

59. Punerea în aplicare a dreptului Uniunii la obținerea probelor ar viza în prezenta cauză în mod similar și domeniile în care sunt utilizate probele, chiar dacă aceste domenii - în speță stabilirea impozitului pe venit - nu reprezintă dreptul Uniunii. Aceasta ar fi o interpretare care depășește interpretarea exprimată în cauza Åkerberg Fransson cu privire la termenul „aplicarea dreptului Uniunii”. Întrucât în respectiva cauză argumentele prezentate s-au bazat pe articolul 325 TFUE și legătura dintre procesul penal pentru fraudă în domeniul TVA și colectarea eficientă a taxei pe valoarea adăugată. Acest argument nu se aplică atunci când este vorba despre aplicarea efectivă a impozitului pe venit.

60. Contraargumentele pentru această soluție sunt faptul că într-o situație de fapt precum cea de față, depinde de șansa ca autoritățile fiscale sau penale să întreprindă cercetări sub acuzația de sustragere de la plata impozitului pe venit sau de fraudă în domeniul TVA. În multe cazuri, o fraudă în domeniul TVA (adică lipsa declarației privind tranzacțiile impozabile) este asociată cu o fraudă în domeniul impozitului pe venit (adică lipsa declarației privind veniturile impozabile).

61. Dacă toate măsurile ulterioare ale autorităților au fost considerate ca o punere în aplicare a dreptului Uniunii doar în baza șanseii ca cercetările să fi fost inițiate sub acuzația de sustragere de la plata impozitului pe venit sau de la plata TVA, acest fapt ar fi în opoziție cu jurisprudența susmenționată a Curții<sup>30</sup>.

28 Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 24), Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții (C-198/13, EU:C:2014:2055, punctul 34), și Hotărârea din 6 octombrie 2016, Paoletti și alții (C-218/15, EU:C:2016:748, punctul 14); a se vedea în final Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punctul 43, nota de subsol 36), precum și Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punctul 45); sau potrivit formulării Curții Constituționale Federale, în reacția la Hotărârea Åkerberg Fransson: „pentru a le impune statelor membre obligația de a respecta drepturile fundamentale definite în cadrul Uniunii nu [este] suficientă o referire materială a unei prevederi [naționale] la domeniul de aplicare abstract al dreptului Uniunii sau efectele reale asupra acestuia”, BVerfG, Hotărârea din 24 aprilie 2013, baza de date antiterorism (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punctul 91).

29 Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 25), Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții (C-198/13, EU:C:2014:2055, punctul 37), și în final Hotărârea din 7 septembrie 2017, Demarchi Gino și Garavaldi (C-177/17 și C-178/17, EU:C:2017:656, punctul 20).

30 Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 24), Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții (C-198/13, EU:C:2014:2055, punctul 34), și Hotărârea din 6 octombrie 2016, Paoletti și alții (C-218/15, EU:C:2016:748, punctul 14).

62. Căci, în primul rând, statele membre nu intenționează să pună în aplicare dreptul Uniunii dacă acestea emit decizii de impunere privind impozitul pe venit. Dreptul privind impozitul pe profit nu are rolul de a implementa obligațiile dreptului Uniunii, ci intră în competența statelor membre, așa cum este definit mai sus la punctul 38 și următoarele.

63. În al doilea rând, reglementările naționale privind impozitul pe profit nu urmăresc, prin natura lor, alte obiective decât cele care intră sub incidența dreptului Uniunii. Obligațiile statelor membre cu privire la fondurile proprii ale Uniunii din articolul 325 TFUE vizează toate aspectele dreptului național prin care sunt îndeplinite aceste obligații<sup>31</sup>. În cazul impozitului pe profit nu este însă vorba despre fonduri ale Uniunii, ci despre fonduri ale statelor membre.

64. În al treilea rând nu există - cu excepția dreptului secundar menționat la punctul 39 - reglementări specifice ale dreptului Uniunii pentru domeniul impozitului pe profit. Nu ar fi posibil să se prevadă în mod rezonabil, și nici nu ar fi necesar din punct de vedere funcțional, ca efectele indirecte pe care le poate avea dreptul privind taxa pe valoare adăugată asupra dreptului privind impozitul pe profit să fie suficiente pentru a presupune o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă.

65. Dacă efectele indirecte ale dreptului privind taxa pe valoare adăugată asupra dreptului privind impozitul pe profit sunt suficiente pentru a justifica domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, ar deveni practic imposibil să se determine numărul redus de domenii ale dreptului privind impozitul pe profit care pot fi evaluate doar în conformitate cu dreptul național. În special, lipsa declarării tranzacțiilor pentru care se aplică TVA este asociată de obicei cu lipsa declarării veniturilor relevante pentru impozitul pe venit. În acest sens, acest aspect ar submina competența statelor membre pentru impozitele directe rămasă în cadrul nivelului actual de dezvoltare al dreptului Uniunii.

66. Ca urmare, nu este vorba despre o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul prevăzut de articolul 51 alineatul (1) din cartă, dacă pentru o decizie de impunere privind impozitul pe venit se utilizează probe care au fost obținute într-o anchetă privind infracțiuni în materie de TVA.

67. Așa cum a precizat în mod justificat recent Avocatul general Saugmandsgard Øe, acest lucru nu înseamnă însă că protejarea drepturilor fundamentale pentru cetățenii Uniunii este lacunară. Aceștia dispun, așadar, cu privire la stabilirea impozitului pe venit, de căi de atac naționale în baza drepturilor fundamentale naționale, iar, atunci când se epuizează aceste căi, pot introduce o acțiune în fața Curții Europene a Drepturilor Omului<sup>32</sup>.

### 3. Concluzie intermediară

68. În concluzie, se poate constata că din punct de vedere material cartă nu este aplicabilă. Așadar, Curtea nu este competentă pentru cererea de decizie preliminară.

31 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punctele 26-65), și în cauza Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2018:623, punctul 68).

32 Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Comisia/Ungaria (Drepturi de uzufruct asupra terenurilor agricole) (C-235/17, EU:C:2018:971, punctul 109).

## VII. În subsidiar: aprecierea conținutului întrebării preliminare

69. În cazul în care Curtea acceptă totuși competența și pornește de la premisa punerii în aplicare a dreptului Uniunii pentru stabilirea impozitului pe venit, Curtea de Casație ar dori să știe în prezenta cauză, în principal, dacă articolul 47 din cartă contravine utilizării probelor obținute ilegal sau dacă luarea în considerare este permisă de legislația națională. În special, Curtea de Casație solicită în acest context clarificarea pasajelor corespunzătoare din Hotărârea WebMindLicenses<sup>33</sup>.

70. Hotărârea WebMindLicenses a vizat cerința ca dovezile pe care se bazează o decizie ce constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii (în prezenta cauză stabilirea taxei pe valoarea adăugată) să nu fi fost obținute cu încălcarea drepturilor garantate de dreptul Uniunii și în special de cartă<sup>34</sup>.

71. În acest sens, Curtea a stabilit că această cerință este îndeplinită dacă instanța sesizată cu o acțiune împotriva acestei decizii este abilitată să controleze dacă probele pe care se întemeiază această decizie au fost obținute în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii<sup>35</sup>.

72. Curtea s-a exprimat în Hotărârea WebMindLicenses doar cu privire la faptul că instanța națională trebuie să verifice legalitatea obținerii unor astfel de probe. Dacă încălcarea prevederilor la obținerea probelor determină în mod automat interzicerea valorificării probelor sau dacă instanța națională poate efectua o analiză a acestora, nu rezultă însă de aici - în opoziție cu opinia recurenților.

73. În acest sens trebuie să subliniem că dreptul Uniunii nu conține reglementări privind obținerea și utilizarea probelor în cadrul procedurilor penale în materie de TVA, astfel încât statele membre sunt în principiu competente în această privință<sup>36</sup>. Procedurile de drept penal pentru combaterea infracțiunilor în domeniul TVA se încadrează, așadar, în autonomia procedurală și instituțională a statelor membre. Această clauză este valabilă doar pentru utilizarea probelor pentru stabilirea impozitului pe venit, dacă acestea au fost obținute într-o anchetă penală pentru fapte penale în domeniul TVA.

74. Însă la punerea în aplicare a dreptului Uniunii, această autonomie este restricționată de drepturile fundamentale și de principiul proporționalității, precum și de principiul echivalenței și al efectivității<sup>37</sup>.

75. În acest context, nimic nu indică faptul că principiile echivalenței și al efectivității contravin unei evaluări de către instanța națională în cazul în care se presupune o interdicție de valorificare a probelor.

76. Totodată, nu este evidentă o încălcare a drepturilor fundamentale. Articolul 47 din cartă nu are drept consecință interzicerea automată a valorificării probelor.

77. Încă de la intrarea în vigoare a cartei și cu aplicarea jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului<sup>38</sup>, Curtea de Justiție a hotărât că admisibilitatea unei probe care a fost obținută ilegal nu poate fi exclusă în principiu și în mod abstract, fiind însă sarcina instanței naționale să evalueze probele obținute<sup>39</sup>.

33 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 86-89).

34 A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 87).

35 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 88).

36 A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 65), Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 25), și Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 24).

37 A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 29), și Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 30).

38 CEDO, Hotărârea din 18 martie 1997, Mantovanelli/Franța (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 și 34), și Hotărârea din 25 martie 1999, Pélissier și Sassi/Franța (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45)

39 A se vedea Hotărârea din 10 aprilie 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, punctul 75).

78. Drepturile fundamentale vor fi respectate cel mai bine prin verificarea proporționalității ingerinței în cazuri individuale, așa cum se întâmplă în evaluarea de către instanțele naționale (de exemplu, conform jurisprudenței fiscale belgiene tip „Antigoon”). Curtea a hotărât într-o cauză privind întocmirea unei liste cu datele personale în scopul colectării taxelor că instanțele naționale trebuie să verifice de la caz la caz dacă perspectivele privind interesul legitim pentru eventuala confidențialitate a listei respective prevalează față de interesul pentru protecția drepturilor individului<sup>40</sup>.

79. Într-o cauză precum prezenta speță, instanța națională va trebui să țină cont în analiza situației respective de prevederile care au fost încălcate și de natura încălcării. În acest sens trebuie să se țină cont de faptul că, la punerea sub sechestru a probelor de către judecătorul luxemburghez, a fost prezent și un judecător belgian, astfel încât există eventual „doar” o încălcare a Convenției Benelux, care nu reprezintă automat o încălcare a articolului 7 din cartă.

80. Ca urmare, articolul 47 din cartă nu contravine unei reglementări naționale care prevede că o instanță națională care trebuie să decidă dacă o probă care a fost obținută prin încălcarea dreptului Uniunii într-o anchetă privind infracțiuni în materie de TVA poate fi utilizată pentru stabilirea impozitului pe venit, trebuie să efectueze o analiză, iar în cadrul acesteia trebuie să țină cont în primul rând de natura încălcării.

## VIII. Concluzie

81. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să declare că nu este competentă să răspundă la întrebarea adresată de Curtea de Casație din Belgia.

40 Hotărârea din 27 septembrie 2017, Puškár (C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725, punctul 97).