



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 10 ianuarie 2017¹

Cauza C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
împotriva
Directeur de l'administration des Contributions directes

[cerere de decizie preliminară formulată de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg)]

„Trimitere preliminară — Directiva 2011/16/UE — Articolul 1 alineatul (1) — Articolul 5 — Cooperare administrativă în domeniul fiscal — Schimb de informații între administrații fiscale — Noțiunea «relevanță previzibilă» a informațiilor solicitate — Refuzul unui terț din statul solicitat de a comunica anumite informații — Sancțiuni — Aplicarea Cartei drepturilor fundamentale a Uniunii Europene — Articolul 47 — Articolul 51 alineatul (1) — Dreptul la o cale de atac jurisdicțională efectivă — Drept la acțiune împotriva cererii de informații adresate terțului”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește în esență interpretarea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 5 din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE², precum și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2. Această cerere intervine în climatul particular al dezvăluirilor recente privind „scandalurile financiare”³ și alte eventuale avantaje fiscale acordate de anumite țări unor societăți multinaționale, care au fost semnalate în presă în aceste ultime luni⁴. Aceste evenimente au suscitat la un mare număr de cetățeni dorința unei mai mari transparențe și a unei mai mari echități în acest domeniu, sau chiar, la unii dintre aceștia, o incomprehensiune față de lipsa armonizării fiscale în cadrul Uniunii Europene.

3. În acest context, instrumentele juridice care permit o combatere mai eficientă a fraudei fiscale – precum Directiva 2011/16 – sunt utilizate din ce în ce mai mult de statele membre. Inevitabil, recurgerea sporită la aceste mijloace ridică problema echilibrului dintre, pe de o parte, eficiența administrativă și, pe de altă parte, respectarea drepturilor cetățeanului, printre care dreptul la o cale de atac efectivă.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO 2011, L 64, p. 1.

3 — Ne gândim la anchetele desfășurate de jurnaliști din diferite țări reuniți în cadrul Consorțiului internațional al jurnaliștilor de investigație (ICIJ), care au dus la dezvăluirile denumite LuxLeaks, SwissLeaks sau Panama Papers.

4 — Comisia Europeană a inițiat mai multe anchete cu privire la diferite state membre care au acordat cote de impozitare avantajoase anumitor întreprinderi, precum Regatul Țărilor de Jos pentru Starbucks, Irlanda pentru Apple, Marele Ducat al Luxemburgului pentru Mc Donald's și Amazon sau Regatul Belgiei pentru sistemul său cunoscut sub numele „excess profits rulings”.

4. În definitiv, această ecuație delicată este cea care se află în centrul întrebărilor preliminare adresate de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg).

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

1. Carta

5. Articolul 47 din cartă, intitulat „Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil”, prevede următoarele:

„Orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu condițiile stabilite de prezentul articol.

Orice persoană are dreptul la un proces echitabil, public și într-un termen rezonabil, în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege. Orice persoană are posibilitatea de a fi consiliată, apărută și reprezentată.

Asistența juridică gratuită se acordă celor care nu dispun de resurse suficiente, în măsura în care aceasta este necesară pentru a-i asigura accesul efectiv la justiție.”

2. Directiva 2011/16

6. Considerentul (9) al Directivei 2011/16 precizează următoarele:

„Statele membre ar trebui să facă schimb de informații privind cazuri specifice în cazul în care acest lucru este solicitat de un alt stat membru și să facă demersurile necesare pentru a obține aceste informații. Standardul «relevanței previzibile» are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibilă și, în același timp, de a clarifica faptul că statele membre nu au posibilitatea de a se implica în «anchete pentru găsirea probelor» sau de a solicita informații puțin probabil a fi relevante pentru veniturile impozabile ale unui contribuabil dat. Articolul 20 din prezenta directivă cuprinde cerințe procedurale; aceste dispoziții ar trebui interpretate într-un mod mai larg, pentru a nu împiedica schimbul efectiv de informații.”

7. Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2011/16:

„Prezenta directivă prevede normele și procedurile conform cărora statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este în mod previzibil relevant pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 2.”

8. Articolul 5 din Directiva 2011/16 prevede următoarele:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată comunică autorității solicitante orice informații la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative.”

9. Articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2011/16 precizează următoarele:

„În termen de o lună de la primirea cererii, autoritatea solicitată notifică autorității solicitante orice nereguli ale cererii, precum și nevoia unor eventuale informații suplimentare. Într-un astfel de caz, termenele prevăzute la alineatul (1) se calculează din ziua următoare celei în care autoritatea solicitată primește informațiile suplimentare necesare.”

10. Potrivit articolului 17 din Directiva 2011/16, intitulat „Limite”:

„(1) Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează autorității solicitante dintr-un alt stat membru informațiile menționate la articolul 5, cu condiția ca autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit.

(2) Prezenta directivă nu impune unui stat membru solicitat obligația de a efectua anchete sau de a comunica informații, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obținerea informațiilor respective pentru propriile scopuri ar fi contrară legislației aceluși stat membru.

(3) Autoritatea competentă a unui stat membru solicitat poate refuza să furnizeze informații, în cazul în care statul membru solicitant nu este în măsură, din motive juridice, să furnizeze informații similare.

(4) Furnizarea de informații poate fi refuzată în cazul în care ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau a unui procedeu comercial ori a unor informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice.

(5) Autoritatea solicitată comunică autorității solicitante motivele refuzului de a răspunde la cererea de informații.”

11. Potrivit articolului 18 din Directiva 2011/16, intitulat „Obligații”:

„(1) În cazul în care un stat membru solicită informații în temeiul prezentei directive, statul membru solicitat recurge la mecanismul său de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate, chiar dacă acestea nu îi sunt necesare pentru propriile scopuri fiscale. Această obligație nu aduce atingere articolului 17 alineatele (2), (3) și (4), ale căror dispoziții nu pot fi în niciun caz interpretate în sensul autorizării unui stat membru solicitat să refuze furnizarea informațiilor pentru simplul motiv că acestea nu prezintă un interes național.

(2) Dispozițiile articolului 17 alineatele (2) și (4) nu pot fi în niciun caz interpretate ca permițând unei autorități solicitate a unui stat membru să refuze furnizarea de informații pentru simplul motiv că aceste informații sunt deținute de o bancă, de o altă instituție financiară, de o persoană desemnată sau care acționează în calitate de agent sau de administrator, sau că informațiile respective se referă la participațiile la capitalul unei persoane.

[...]”

12. În sfârșit, articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16 prevede informațiile minime care trebuie să figureze în formularele-tip utilizate în cadrul schimbului de informații. Această dispoziție are următorul cuprins:

„Formularul-tip menționat la alineatul (1) include cel puțin următoarele informații care trebuie furnizate de către autoritatea solicitantă:

(a) identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei;

(b) scopul fiscal urmărit.

În măsura cunoscută și în acord cu evoluțiile internaționale, autoritatea solicitantă poate furniza numele și adresa oricărei persoane despre care se crede că deține informațiile solicitate, precum și orice element care poate facilita colectarea de informații de către autoritatea solicitată.”

B – Dreptul luxemburghez

1. Legea din 29 martie 2013

13. Directiva 2011/16 a fost transpusă în dreptul luxemburghez prin Legea din 29 martie 2013 „de transpunere a Directivei 2011/16 [...]” (denumită în continuare „Legea din 29 martie 2013”).

14. Articolul 6 din Legea din 29 martie 2013 prevede următoarele:

„La cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată luxemburgheză îi comunică informațiile care sunt în mod previzibil relevante pentru administrarea și aplicarea legilor interne a statului membru solicitant în privința taxelor și impozitelor menționate la articolul 1, pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative.”

15. Articolul 8 alineatul (1) din Legea din 29 martie 2013 prevede următoarele:

„Autoritatea solicitată luxemburgheză furnizează informațiile prevăzute la articolul 6 în cel mai scurt timp posibil și în termen de cel mult șase luni de la data primirii cererii. Cu toate acestea, în cazul în care autoritatea solicitată luxemburgheză deține deja informațiile cerute, transmiterea acestora se face în termen de două luni de la data respectivă.”

2. Legea din 25 noiembrie 2014

16. Legea din 25 noiembrie 2014 „de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere în materie fiscală și de modificare a Legii din 31 martie 2010 de aprobare a convențiilor fiscale și de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere” (denumită în continuare „Legea din 25 noiembrie 2014”) cuprinde următoarele dispoziții.

17. Articolul 1 din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede următoarele:

„1. De la momentul intrării sale în vigoare, prezenta lege se aplică cererilor de schimb de informații formulate în materie fiscală și emise de autoritatea competentă a unui stat solicitant în temeiul:

[...]

4. Legii modificate din 29 martie 2013 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal;

[...]”

18. În conformitate cu articolul 2 din Legea din 25 noiembrie 2014:

„1. Administrațiile fiscale sunt autorizate să solicite informații de orice natură care sunt cerute pentru aplicarea schimbului de informații astfel cum este prevăzut de convențiile și de legile deținătorului acestor informații.

2. Deținătorul informațiilor are obligația de a furniza informațiile solicitate, în totalitate, în mod precis, fără denaturare, în termen de o lună de la notificarea deciziei prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate. Această obligație include transmiterea, fără denaturare, a documentelor care stau la baza informațiilor.

[...]”

19. Potrivit articolului 3 din Legea din 25 noiembrie 2014:

„1. Administrația fiscală competentă verifică regularitatea formală a cererii de schimb de informații. Cererea de schimb de informații îndeplinește cerința de regularitate formală dacă aceasta conține indicarea temeiului juridic și a autorității competente emitente a cererii, precum și celelalte mențiuni prevăzute de convenții și de legi.

[...]

3. Dacă administrația fiscală competentă nu deține informațiile solicitate, directorul administrației fiscale competente sau delegatul său notifică prin scrisoare recomandată adresată deținătorului informațiilor decizia sa prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate. Notificarea deciziei deținătorului informațiilor solicitate constituie notificare în raport cu orice altă persoană vizată de aceasta.

4. Cererea de schimb de informații nu poate fi divulgată. Decizia prin care se dispune furnizarea de informații nu include decât mențiunile care sunt indispensabile pentru a permite deținătorului informațiilor să identifice informațiile solicitate.

[...]”

20. Articolul 5 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede următoarele:

„În cazul în care informațiile solicitate nu sunt furnizate în termen de o lună de la notificarea deciziei prin care se dispune furnizarea informațiilor solicitate, poate fi aplicată deținătorului informațiilor o amendă administrativă fiscală de cel mult 250 000 euro. Cuantumul acesteia se stabilește de către directorul administrației fiscale competente sau de către delegatul său.”

21. Potrivit articolului 6 din Legea din 25 noiembrie 2014:

„1. Nu poate fi introdusă nicio acțiune împotriva cererii de schimb de informații și a deciziei prin care se dispune furnizarea de informații prevăzute la articolul 3 alineatele (1) și (3).

2. Deținătorul informațiilor poate introduce o cale de atac în reformare în fața tribunalului administrativ (Tribunalul Administrativ) împotriva deciziilor prevăzute la articolul 5. Această cale de atac poate fi introdusă în termen de o lună de la notificarea deciziei deținătorului informațiilor solicitate. Calea de atac are efect suspensiv. [...]

Împotriva deciziilor adoptate de tribunalul administrativ (Tribunalul Administrativ) se poate formula apel la Cour administrative (Curtea Administrativă). Apelul trebuie să fie formulat în termen de [cincisprezece] zile de la data notificării hotărârii efectuate de grefă [...]. Cour administrative (Curtea Administrativă) se pronunță în termen de o lună de la data comunicării memoriului în răspuns sau de la expirarea termenului pentru depunerea acestui memoriu.”

III – Situația de fapt din litigiul principal

22. La 3 decembrie 2014, autoritatea competentă a administrației fiscale franceze a adresat administrației fiscale luxemburgheze o cerere de informații în temeiul Directivei 2011/16 în cadrul examinării situației fiscale a societății pe acțiuni simplificate de drept francez Cofima SAS. Această cerere privea mai multe informații referitoare la societatea care deținea Cofima, și anume societatea pe acțiuni de drept luxemburghez Berlioz Investment SA (denumită în continuare „Berlioz”).

23. Astfel, Berlioz a beneficiat de dividendele plătite de filiala sa, Cofima, cu scutire de taxa reținută la sursă, iar administrația fiscală franceză a ridicat problema respectării condițiilor prevăzute în acest domeniu de dreptul francez. Ea dorea să obțină mai multe informații din partea omologului său luxemburghez.

24. În urma acestei cereri de asistență, directeur de l’administration des Contributions directes (directorul administrației contribuțiilor directe) din Luxemburg (denumit în continuare „directorul”) a emis, la 16 martie 2015, o decizie prin care a dispus ca Berlioz să îi comunice o serie de informații (denumită în continuare „decizia prin care se dispune furnizarea de informații”), solicitându-i în special:

- să precizeze dacă societatea dispune de un sediu al conducerii efective în Luxemburg și să descrie caracteristicile principale ale sediilor sociale succesive (descrierea sediului, suprafața birourilor proprii ale Berlioz, echipamentul material și informatic care aparține Berlioz, o copie a contractului de închiriere a spațiilor, adresa), depunând înscrisuri în susținerea celor arătate;
- să furnizeze o listă a salariaților Berlioz, indicând funcția pe care o dețin în cadrul societății și să identifice salariații care au legătură cu sediul social al societății;
- să precizeze dacă societatea Berlioz angajează forță de muncă în Luxemburg;
- să precizeze dacă există un contract între Berlioz și Cofima și, în caz afirmativ, să furnizeze o copie a contractului;
- să indice participațiile Berlioz în cadrul altor societăți și să precizeze modalitatea de finanțare a acestor participații, depunând înscrisuri în susținerea celor arătate;
- să precizeze numele și adresele asociaților Berlioz, precum și valoarea capitalului deținut de fiecare asociat și procentul de capital deținut de fiecare asociat, și
- să precizeze care este valoarea la care au fost înscrise în activul Berlioz titlurile Cofima anterior adunării generale a societății Cofima din 7 martie 2012 și să furnizeze istoricul valorilor de intrare a titlurilor Cofima în cadrul activului cu ocazia aportului din 5 decembrie 2002, a aportului din 31 octombrie 2003 și a achiziției din 2 octombrie 2007.

25. La 21 aprilie 2015, Berlioz a răspuns dispoziției de furnizare de informații, mai puțin în ceea ce privește numele și adresele asociaților, valoarea capitalului deținut de fiecare asociat și procentul de capital deținut de fiecare asociat, pentru motivul că aceste informații nu aveau relevanță previzibilă în sensul Directivei 2011/16 pentru controlul efectuat de administrația fiscală franceză.

26. La 22 aprilie 2015, directorul a dispus ca Berlioz să îi comunice informațiile solicitate până la 29 aprilie 2015, în caz contrar putându-i-se aplica o amendă fiscală administrativă în temeiul articolului 5 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014. Întrucât Berlioz a persistat în refuzul său, directorul i-a aplicat, la 18 mai 2015, o amendă administrativă de 250 000 de euro.

27. În urma acestei amenzi, Berlioz a sesizat tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ, Luxemburg) cu o acțiune împotriva deciziei directorului prin care i-a fost impusă o sancțiune, solicitându-i să verifice temeinicia deciziei prin care se dispune furnizarea de informații.

28. Prin hotărârea din 13 august 2015, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) a constatat că acțiunea în reformare formulată cu titlu principal este întemeiată în parte și a redus amenda la 150 000 de euro. Instanța a respins în rest acțiunea și a constatat că nu mai era necesar să se pronunțe asupra fondului acțiunii în anulare formulate în subsidiar.

29. Prin cererea din 31 august 2015, Berlioz a formulat apel la Cour administrative (Curtea Administrativă), susținând că refuzul tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) de a verifica temeinicia deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, în conformitate cu articolul 6 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014, aduce atingere dreptului său la o cale de atac jurisdicțională efectivă, astfel cum este garantat la articolul 6 alineatul (1) din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950⁵.

30. Cour administrative (Curtea Administrativă) a considerat că putea fi necesar să se țină seama de cartă, în special de articolul 47 din aceasta. După ce a invitat părțile din litigiul principal să prezinte observații cu privire la acest aspect, Cour administrative (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții o cerere de decizie preliminară.

IV – Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

31. Prin decizia din 17 decembrie 2015, primită de Curte la 18 decembrie 2015, Cour administrative (Curtea administrativă) a hotărât să adreseze Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

- „1) Un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii și, prin urmare, face aplicabilă cartă, în conformitate cu articolul 51 primul paragraf din aceasta, într-o situație precum cea din speță, în cazul în care acesta stabilește, în privința unui subiect de drept administrativ, o sancțiune administrativă pecuniară din cauza neîndeplinirii, care i se impută acestuia din urmă, a obligațiilor sale de cooperare, care decurg dintr-o decizie prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de autoritatea sa națională competentă în temeiul normelor de procedură din dreptul intern, instituite în acest scop în cadrul executării, de către acest stat membru, în calitatea sa de stat solicitat, a unei cereri de schimb de informații formulată de un alt stat membru și care este întemeiată de acesta din urmă în special pe dispozițiile Directivei 2011/16 referitoare la schimbul de informații la cerere?
- 2) În cazul în care se confirmă aplicarea Cartei în speță, un subiect de drept administrativ poate să invoce articolul 47 din Cartă, în cazul în care acesta apreciază că sancțiunea administrativă pecuniară menționată anterior, care i-a fost aplicată, ar avea ca scop obligarea sa la furnizarea unor informații, în cadrul executării de către autoritatea competentă a statului membru solicitat, al cărui rezident este, a unei cereri de informații formulate de un alt stat membru, care nu ar avea nicio justificare în ceea ce privește scopul fiscal real, astfel încât în prezenta cauză nu ar exista un scop legitim, și care ar viza obținerea de informații care nu ar fi în mod previzibil relevante pentru cazul de impozitare respectiv?
- 3) În cazul în care se confirmă aplicarea Cartei în speță, dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil, astfel cum este consacrat la articolul 47 din Cartă, impune, fără ca articolul 52 primul paragraf din Cartă să permită prevederea unor restricții, ca instanța națională competentă să dispună de o competență de fond și, astfel, de competența de a controla, cel puțin pe cale de

5 — Denumită în continuare „CEDO”.

excepție, validitatea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de autoritatea competentă a unui stat membru în cadrul executării unei cereri de schimb de informații, înaintată de autoritatea competentă a altui stat membru, în special în temeiul Directivei 2011/16, în cadrul acțiunii introduse de terțul deținător de informații, destinat al acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, și îndreptată împotriva unei decizii de stabilire a unei sancțiuni administrative pecuniare, din cauza neîndeplinirii, imputate acestui justițiabil, a obligației de colaborare pe care acesta o are în cadrul executării cererii în cauză?

- 4) În cazul în care se confirmă aplicarea Cartei în speță, articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie, având în vedere, pe de o parte, paralelismul cu standardul relevanței previzibile care decurge din Modelul de convenție fiscală a [Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică] privind venitul și averea, și, pe de altă parte, principiul cooperării loiale, prevăzut la articolul 4 TUE, ambele ținând de scopul Directivei 2011/16, să fie interpretate în sensul în care caracterul în mod previzibil relevant, în raport cu cazul de impozitare vizat și cu scopul fiscal indicat, al informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie să fie îndeplinită de cererea de informații pentru a putea da naștere obligației autorității competente a statului membru solicitat de a da curs cererii în cauză și pentru a legitima o decizie prin care se dispune furnizarea de informații, impusă de acesta unui terț deținător?
- 5) În cazul în care se confirmă aplicarea Cartei în speță, dispozițiile coroborate ale articolului 1 alineatul (1) și ale articolului 5 din Directiva 2011/16, precum și ale articolului 47 din Cartă, trebuie să fie interpretate în sensul că acestea se opun unei dispoziții legale a unui stat membru, care limitează într-o manieră generală examinarea de către autoritatea sa națională competentă, care acționează în calitate de autoritate a statului solicitat, a validității unei cereri de informații, la un control al regularității formale și că acestea impun instanței naționale, în cadrul unei acțiuni în justiție, astfel cum este descrisă în cadrul celei de a treia întrebări de mai sus, cu care aceasta este sesizată, să verifice respectarea condiției relevanței previzibile a informațiilor solicitate din perspectiva tuturor aspectelor care au legătură cu cazul de impozitare concret care este examinat, cu scopul fiscal invocat și cu respectarea articolului 17 din Directiva 2011/16?
- 6) În cazul în care se confirmă aplicarea Cartei în speță, articolul 47 al doilea paragraf din Cartă se opune unei dispoziții legale a unui stat membru care exclude controlul instanței naționale competente a statului solicitat, în cadrul unei acțiuni în justiție precum cea descrisă în cadrul celei de a treia întrebări de mai sus, cu a cărei soluționare aceasta este investită, asupra cererii de informații formulată de autoritatea competentă a altui stat membru și impune prezentarea acestui document în fața instanței naționale competente și acordarea accesului terțului deținător, sau chiar prezentarea acestui document în fața instanței naționale, fără a-i conferi terțului deținător accesul din cauza caracterului confidențial al acestui document, cu condiția ca toate dificultățile cauzate terțului deținător de o limitare a drepturilor sale să fie compensate suficient de procedura desfășurată în fața instanței naționale competente?"

32. Au depus observații scrise Berlioz, guvernele luxemburghez, belgian, italian, polonez și finlandez, precum și Comisia Europeană.

33. Reprezentantul guvernului luxemburghez și Comisia și-au prezentat observațiile orale în ședință, care a avut loc la 8 noiembrie 2016. Reprezentantul guvernului german și reprezentantul guvernului francez, care nu au depus observații scrise, au putut de asemenea să își prezinte argumentele în această ședință.

V – Analiză

A – Remarcă preliminară cu privire la articolul 47 din cartă și la dreptul consacrat de acesta

34. Articolul 47 din cartă este intitulat „Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil”. Prin această dispoziție, cartă recunoaște dreptul la o cale de atac efectivă, consacrat la articolul 13 din CEDO, precum și dreptul la un proces echitabil, recunoscut la articolul 6 alineatul (1) din CEDO.

35. Filiația dintre aceste articole din CEDO și articolul 47 din cartă este menționată în mod expres în Explicațiile cu privire la Carta drepturilor fundamentale: articolul 47 primul paragraf din cartă „se întemeiază pe articolul 13 din CEDO”, al doilea paragraf „corespunde articolului 6 alineatul (1) din CEDO”⁶.

36. Conform articolului 52 alineatul (3) din cartă, dreptul la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă menționată trebuie, așadar, să aibă același înțeles și întindere ca și cele prevăzute de CEDO. Totuși, se precizează că această dispoziție nu împiedică dreptul Uniunii să confere o protecție mai largă.

37. În această privință, trebuie subliniat că articolul 47 din cartă se dovedește mai exigent decât articolul 13 din CEDO, întrucât primul impune organizarea unei căi de atac efective în fața unei „instanțe judecătorești”, în timp ce articolul 13 din CEDO se mulțumește cu o „instanță națională”. În plus, articolul 47 din cartă are un domeniu de aplicare materială mai larg. Pe de o parte, acesta se aplică atunci când „drepturi[le] și libertăți[le] garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate” (fie că figurează sau nu figurează în cartă), în timp ce articolul 13 din CEDO se referă la o încălcare a „drepturi[lor] și libertăți[lor] recunoscute de [CEDO]”⁷. Pe de altă parte, articolul 6 alineatul (1) din CEDO limitează dreptul la un proces echitabil la contestațiile referitoare la drepturile și obligațiile cu caracter civil sau la temeinicia unei acuzații în materie penală. O astfel de restricție nu se regăsește la articolul 47 al doilea paragraf din cartă⁸.

38. În sfârșit, articolul 47 din cartă nu poate fi tratat în mod independent de articolul 19 al doilea paragraf TUE, întrucât această dispoziție impune statelor membre să stabilească „căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii”⁹.

39. Acestea sunt observațiile în lumina cărora trebuie abordate întrebările preliminare adresate de instanța de trimitere.

6 — JO 2007, C 303, p. 17-35, în special p. 29 și 30. A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 40). Cu privire la jurisprudența Curții cu privire la acest aspect, a se vedea Lebrun, G., „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne”, în *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, p. 433-459, în special p. 440.

7 — Sublinierea noastră. A se vedea în acest sens Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Paris, 2001, p. 235 și p. 236.

8 — A se vedea în acest sens Shelton, D., „Article 47 Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, în Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., și Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, p. 1197-1275, în special nr. 47.44.

9 — A se vedea în acest sens Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, în Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., și Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, p. 1197-1275, în special n° 47.50.

B – *Cu privire la prima întrebare preliminară*

40. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii și, în consecință, face aplicabilă cartă în cazul în care prevede în legislația sa o sancțiune financiară în privința unui subiect de drept administrativ care refuză să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între autoritățile fiscale întemeiat pe o directivă.

41. Potrivit articolului 51 alineatul (1) din cartă, punerea în aplicare a dreptului Uniunii reprezintă efectiv condiția *sine qua non* a aplicabilității Cartei în privința statelor membre. Or, potrivit guvernelor luxemburghez și finlandez, nu aceasta ar fi situația legii naționale în discuție în cauza principală, întrucât sancțiunea financiară instituită de aceasta nu ar fi prevăzută de Directiva 2011/16.

42. Prin acest argument, statele membre amintite diferențiază prezenta cauză de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). În această hotărâre, Curtea a constatat că articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată¹⁰, precum și articolul 4 alineatul (3) TUE prevedeau aplicarea de măsuri necesare colectării taxei. Pe baza acestei constatări, Curtea a considerat că sancțiunile fiscale și urmărirea penală precum cele prevăzute de legislația națională în cauză constituiau o punere în aplicare a dreptului Uniunii care făcea aplicabilă cartă.

43. În primul rând, nu împărtășim teza guvernelor luxemburghez și finlandez, deoarece apreciem că diferențierea efectuată de acestea nu își are locul.

44. Mai întâi, trebuie precizat că, la punctul 28 din Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), Curtea a considerat de asemenea că nu era necesar ca legile naționale în cauză să aibă *ele înseși* ca obiect transpunerea unei directive a Uniunii, din moment ce prin aplicarea lor se tindea la sancționarea unei încălcări a dispozițiilor directivei menționate. Cu alte cuvinte, trebuie să fie vorba despre punerea în aplicare a unei obligații specifice, însă nu în mod necesar explicite.

45. În continuare, articolul 22 din Directiva 2011/16 impune statelor membre, într-un mod tot atât de general precum dispozițiile invocate în Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)¹¹, să ia „toate măsurile necesare pentru [...] a asigura buna funcționare a sistemului de cooperare administrativă prevăzut de prezenta directivă [...]”. În mod cert, un mecanism sancționator este o măsură necesară pentru a garanta eficiența sistemului de schimb de informații instituit de Directiva 2011/16¹². Fără amenințarea unei sancțiuni, norma care prevede un comportament este lipsită de efectivitate.

10 — JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

11 — Potrivit articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, „[s]tatele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA [taxa pe valoarea adăugată] și a preveni evaziunea [...]”. Articolul 2 din Directiva 2006/112 definește operațiunile supuse TVA-ului, iar articolul 250 alineatul (1) din aceeași directivă privește declarația privind TVA-ul care trebuie efectuată de persoana impozabilă.

12 — În această privință, faptul că Directiva (UE) 2016/881 a Consiliului din 25 mai 2016 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal (JO 2016, L 148, p. 8) inserează un nou articol 25a în Directiva 2011/16 care prevede în mod expres că statele membre stabilesc normele privind sancțiunile aplicabile pentru încălcarea dispozițiilor naționale adoptate în temeiul directivei menționate în ceea ce privește un anumit articol (noul articol 8aa) nu este de natură să modifice domeniul de aplicare al normei prevăzute la articolul 22 din Directiva 2011/16.

46. În al doilea rând, este în mod special surprinzător pentru guvernul luxemburghez să pretindă că Legea din 25 noiembrie 2014 nu reprezintă o punere în aplicare a dreptului Uniunii. Astfel, potrivit articolului 1 din această lege (care, potrivit titlului său, prevede procedura aplicabilă în cazul schimbului de informații la cerere în materie fiscală), legea se aplică cererilor emise de autoritatea competentă a unui stat solicitant „în temeiul [...] Legii modificate din 29 martie 2013 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal”. Or, aceasta este legea care transpune Directiva 2011/16.

47. În consecință, este dificil de susținut că legea amintită, care organizează procedura care trebuie urmată pentru a obține informațiile solicitate de un stat membru în temeiul Directivei 2011/16, nu pune în aplicare această din urmă directivă. Astfel, orice măsură adoptată „în cadrul” trasat de o obligație care decurge din dreptul Uniunii intră sub incidența acestuia și constituie o punere în aplicare a acestui drept¹³.

48. În al treilea rând, Curtea a confirmat deja că normele referitoare la cererile de informații și la utilizarea acestora fac parte din domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Astfel, în Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), referitoare la interpretarea Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe¹⁴, care a precedat Directivei 2011/16, Curtea a apreciat că „întrebările adresate [...] au ca obiect *punerea în aplicare* a dreptului Uniunii, iar Curtea este competentă să examineze aplicarea în acest context a drepturilor fundamentale”¹⁵. Faptul că în această cauză Curtea a înlăturat aplicarea cartei se datorează exclusiv împrejurării că aceasta intrase în vigoare ulterior procedurii de asistență în litigiu.

49. Având în vedere considerațiile care precedă, considerăm că, în cazul în care un stat membru prevede în legislația sa o sancțiune financiară în privința unui subiect de drept administrativ care refuză să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între autorități fiscale care se întemeiază în special pe dispozițiile Directivei 2011/16, el pune în aplicare dreptul Uniunii, ceea ce determină aplicarea cartei.

C – Cu privire la a doua întrebare preliminară

50. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un subiect de drept administrativ se poate prevala de articolul 47 din cartă în cazul în care apreciază că sancțiunea administrativă pecuniară care i-a fost aplicată (ca urmare a refuzului său de a comunica informații în cadrul unui schimb de informații între autorități fiscale) se întemeiază pe o cerere de informații a cărei validitate o contestă.

51. Potrivit articolului 47 primul paragraf din cartă, „[o]rice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu condițiile stabilite de prezentul articol”. A doua întrebare preliminară adresată de instanța de trimitere este, în consecință, fundamentală, întrucât conduce Curtea la a preciza domeniul de aplicare al articolului 47 din cartă. Astfel, este vorba nici mai mult, nici mai puțin decât despre a stabili dacă aplicarea cartei face în mod automat aplicabil articolul 47 din aceasta sau dacă aplicabilitatea acestui articol este condiționată de încălcarea pretinsă a unui drept sau a unei libertăți garantate de dreptul Uniunii.

52. Modul de redactare a articolului 47 primul paragraf din cartă tinde, desigur, să favorizeze a doua parte a alternativei. Totuși, considerăm că această interpretare nu poate fi reținută.

13 — A se vedea în acest sens Safjan, M., Düsterhaus, D., și Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance”, în *RTD Eur.*, 2016, p. 219-247, în special p. 229.

14 — JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21.

15 — Punctul 27 din această hotărâre. Sublinierea noastră.

53. Pe de o parte, o astfel de interpretare literală a articolului 47 din cartă ar fi contrară procesului de recunoaștere a dreptului la o cale de atac efectivă în dreptul Uniunii. Astfel, acest drept a fost consacrat inițial de jurisprudența Curții ca principiu general al dreptului. Or, din aceasta nu reiese identificarea sistematică a unui drept sau a unei libertăți precise ca o condiție de aplicare a dreptului la o cale de atac efectivă (a se vedea secțiunea 1 de mai jos).

54. Pe de altă parte, această interpretare ar fi contrară diferențelor de redactare pe care le prezintă articolul 47 din cartă în raport cu articolele 6 și 13 din CEDO (a se vedea secțiunea 2 de mai jos).

1. Scurtă prezentare a evoluției istorice a recunoașterii dreptului la protecție jurisdicțională efectivă în dreptul Uniunii

55. Mai întâi, amintim că, anterior chiar înscrierii formale în cartă, Curtea a văzut în existența unei căi de atac jurisdicționale un principiu general al dreptului Uniunii.

56. Astfel, în prezența unui drept fundamental precum dreptul la liberă circulație al lucrătorilor, Curtea a apreciat că „existența unei căi de atac de natură jurisdicțională împotriva oricărei decizii a unei autorități naționale care refuză recunoașterea beneficiului acestui drept este esențială pentru a asigura unui particular protecția efectivă a dreptului său. Așa cum a admis Curtea în Hotărârea din 15 mai 1986, (Johnston, 222/84 [EU:C:1986:206]), *această cerință constituie un principiu general al dreptului comunitar* care decurge din tradițiile constituționale comune statelor membre și care a fost consacrat la articolele 6 și 13 din Convenția europeană a drepturilor omului”¹⁶.

57. Desigur, această cauză punea în discuție încălcarea unui drept, dreptul la liberă circulație. Cu toate acestea, Curtea a parcurs, în continuare, o etapă suplimentară, asociind principiul general al dreptului la o cale de atac efectivă consacrării Uniunii ca „Uniune de drept”.

58. Astfel, potrivit Curții, această noțiune presupune că „nici statele sale membre, nici instituțiile sale nu se pot sustrage controlului conformității actelor pe care le adoptă cu cartă constituțională fundamentală pe care o constituie tratatul”¹⁷, precum și cu „principiile generale ale dreptului și cu drepturile fundamentale”¹⁸.

59. În acest context, este logic că identificarea sistematică a unui drept sau a unei libertăți precise și garantate de dreptul Uniunii ca o condiție de aplicare a dreptului la o cale de atac efectivă nu este impusă în jurisprudența Curții.

60. Hotărârea din 26 septembrie 2013, Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588), ilustrează demersul Curții. În această hotărâre, Curtea a considerat, mai întâi, că legislația națională care instituie sancțiunile suportate în cazul nerespectării obligației de publicitate a documentelor contabile¹⁹ constituia o punere în aplicare a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă²⁰. În continuare, Curtea a dedus din aceasta că dispozițiile cartei erau aplicabile²¹. În sfârșit, fără a căuta să identifice încălcarea unui drept sau a unei libertăți precise, Curtea a continuat cu examinarea respectării articolului 47 din cartă²².

16 — Hotărârea din 15 octombrie 1987, Heylens și alții (222/86, EU:C:1987:442, punctul 14). Sublinierea noastră.

17 — Hotărârea din 23 aprilie 1986, Les Verts/Parlamentul (294/83, EU:C:1986:166, punctul 23). Sublinierea noastră.

18 — Hotărârea din 3 octombrie 2013, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punctul 91), și Hotărârea din 19 decembrie 2013, Telefónica/Comisia (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 56).

19 — Obligație prevăzută de A unsprezecea directivă 89/666/CEE a Consiliului din 21 decembrie 1989 privind publicitatea sucursalelor înființate într-un stat membru de anumite forme de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt stat (JO 1989, L 395, p. 36, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 100).

20 — A se vedea punctul 75 din această hotărâre.

21 — A se vedea punctul 76 din această hotărâre.

22 — A se vedea punctul 77 și următoarele din această hotărâre.

2. Interpretarea articolului 47 primul paragraf din cartă

61. În plus, astfel cum am indicat în observația introductivă, articolul 47 din cartă are un domeniu de aplicare material mai larg decât cel al CEDO.

62. În timp ce articolul 13 din CEDO necesită o încălcare a „drepturi[lor] și libertăți[lor] recunoscute de [CEDO]” pentru a se aplica, articolul 47 din cartă se aplică de îndată ce „drepturi[le] și libertăți[le] garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate”, fie că figurează sau nu figurează în cartă.

63. Or, în temeiul articolului 51 alineatul (1) din cartă, aceasta este opozabilă statelor membre numai în cazul punerii în aplicare a dreptului Uniunii. În consecință, recunoașterea aplicabilității cartei implică deja, în mod necesar, existența unui drept garantat de dreptul Uniunii²³. A impune ca această normă a dreptului Uniunii care determină aplicabilitatea cartei să confere, în plus, un drept subiectiv precis, susceptibil să fi fost încălcat în privința justițiabilului, ni se pare contradictoriu cu intenția liberală care stă la baza articolului 47 din cartă.

64. Pe de altă parte, vedem în utilizarea, la al doilea paragraf, a termenului „proces” o consacrare a acestei intenții de a autoriza aplicarea automată a articolului 47 din cartă atunci când aceasta este ea însăși aplicabilă.

65. Astfel, pe lângă conferirea protecției jurisdicționale ansamblului dreptului Uniunii, articolul 47 al doilea paragraf din cartă recunoaște oricărei persoane dreptul la un „proces” în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, în timp ce articolul 6 alineatul (1) din CEDO limitează noțiunea „cauză” la contestațiile referitoare la *drepturile și obligațiile* cu caracter civil sau la temeinicia unei *acuzatii* în materie penală.

66. În sfârșit, atunci când, precum în speță, este vorba despre contestarea unei decizii cauzatoare de prejudicii, aplicabilitatea articolului 47 din cartă apare a fi condiția *sine qua non* a unei Uniuni de drept. Astfel, după cum am amintit anterior, Uniunea de drept presupune că nici statele membre, nici instituțiile Uniunii nu se pot sustrage controlului conformității actelor pe care le adoptă.

67. În concluzie, apreciem că dreptul la o cale de atac efectivă și la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă implică în mod necesar *dreptul de acces la justiție*, cu alte cuvinte posibilitatea unui particular de a supune unui control jurisdicțional riguros orice act susceptibil să aducă atingere intereselor sale²⁴. Or, articolul 19 al doilea paragraf TUE impune statelor membre să stabilească „căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii”.

68. În consecință, considerăm că un subiect de drept administrativ se poate prevala de articolul 47 din cartă în cazul în care apreciază că sancțiunea administrativă pecuniară care i-a fost aplicată se întemeiază pe o cerere de informații a cărei validitate o contestă, din moment ce această cerere este formulată în cadrul unei proceduri care constituie punerea în aplicare a dreptului Uniunii.

23 — A se vedea în acest sens Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, în Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., și Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, p. 1197-1275, în special nr. 47.01 și 47.46.

24 — A se vedea în acest sens Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athena/Bruxelles, 1997, p. 102, precum și Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?” în Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. și Van Rompuy, B. (ed.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, 2016, p. 143-157, în special p. 148.

D – *Cu privire la a treia și a cincea întrebare preliminară*

69. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil, astfel cum este consacrat la articolul 47 din cartă, impune ca instanța națională să dispună de o competență de fond în cadrul acțiunii introduse împotriva unei sancțiuni administrative pecuniare aplicate reclamantului ca urmare a refuzului acestuia de a comunica informații în cadrul unui schimb de informații fiscale între state membre.

70. Din această perspectivă, cerința competenței de fond privește, așadar, posibilitatea instanței naționale de a aprecia proporționalitatea sancțiunii, dar și pe cea de a examina legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază această sancțiune.

71. A cincea întrebare adresată de instanța de trimitere privește, la rândul său, întinderea controlului care trebuie efectuat. Astfel, prin intermediul acestei întrebări, Cour administrative (Curtea Administrativă) urmărește să se stabilească dacă controlul care trebuie efectuat de autoritatea fiscală și de instanța statului solicitat – în ipoteza în care acesteia i-ar fi recunoscută o competență de fond – se limitează la regularitatea formală a cererii de informații.

72. Întrucât considerăm că articolul 47 din cartă impune examinarea regularității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază sancțiunea pecuniară consecutivă refuzului de a răspunde la decizia menționată, vom examina împreună cele două întrebări.

1. Cerința unei competențe de fond

73. Astfel cum am avut deja ocazia de a arăta, articolul 52 alineatul (3) din cartă stipulează că drepturile recunoscute de cartă care corespund unor drepturi garantate prin CEDO trebuie să primească același înțeles și întindere ca și cele prevăzute de convenția menționată. Sub rezerva observațiilor formulate cu titlu introductiv, aceasta este situația în ceea ce privește articolul 47 din cartă în raport cu articolul 6 alineatul (1) și cu articolul 13 din CEDO.

74. Potrivit explicației aferente articolului 52 alineatul (3) din cartă, înțelesul și întinderea drepturilor garantate sunt stabilite nu numai prin textul CEDO, ci și prin jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului²⁵. Or, trebuie să se constate că jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului referitoare la cerința unei căi de atac efective este constantă: în prezența unui sistem de amenzi administrative – precum penalitățile fiscale – dreptul la un proces echitabil [garantat prin articolul 6 alineatul (1) din CEDO și prin articolul 47 al doilea paragraf din cartă] presupune că decizia unei autorități administrative care nu îndeplinește prin ea însăși condițiile acestui articol este supusă controlului ulterior al unui organ judiciar având competență de fond²⁶.

75. Potrivit Curții Europene a Drepturilor Omului, „printre caracteristicile unui astfel de organ se numără posibilitatea de a reforma sub toate aspectele decizia atacată pronunțată de organul inferior. Organul judiciar trebuie să aibă în special competența de a examina toate problemele de fapt și de drept pertinente pentru litigiul cu care este sesizat”²⁷.

25 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punctul 35).

26 — A se vedea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Segame SA împotriva Franței din 7 iunie 2012 (CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punctele 54 și 55).

27 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Segame SA împotriva Franței din 7 iunie 2012 (CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punctul 55). A se vedea de asemenea, cu privire la o contestație referitoare la drepturi și obligații cu caracter civil, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Tsanova-Gecheva împotriva Bulgariei din 15 septembrie 2015 (CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punctul 92), precum și Hotărârea Chevrol împotriva Franței din 13 februarie 2003 (CE:ECHR:2003:0213JUD0004963699, punctul 77).

76. În plus, reiese de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții Europene a Drepturilor Omului că o instanță nu poate fi legată de o decizie administrativă esențială pentru litigiu decât în cazul în care decizia respectivă a fost dată în cadrul unei proceduri administrative care este ea însăși conformă cu cerințele prevăzute la articolul 6 alineatul (1) din CEDO²⁸.

77. În speță se impun două constatări. Pe de o parte, articolul 5 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014 califică în mod expres măsura care sancționează refuzul de a comunica informațiile solicitate drept „amendă administrativă fiscală”. Pe de altă parte, reiese din articolul 6 din legea menționată că justițiabilii au la îndemână o cale de atac doar împotriva deciziei prin care este impusă sancțiunea pecuniară, instanța competentă fiind în mod implicit legată de decizia prin care se dispune furnizarea de informații.

78. Or, este incontestabil că procedura de cooperare administrativă în domeniul fiscal instituită de Directiva 2011/16, transpusă în dreptul luxemburghez prin Legea din 29 martie 2013, precum și deciziile subsecvente, prin care se dispune furnizarea de informații și respectiv sancțiunea, adoptate în aplicarea acestor norme nu oferă garanțiile de la articolul 47 din cartă. Astfel, având în vedere obiectivul colaborării eficiente între administrații, care orientează aceste decizii²⁹, acestea nu sunt, în mod logic, adoptate de un organ independent și imparțial după ce partea interesată a fost ascultată în mod echitabil și public.

79. Deși Directiva 2011/16 nu conferă ea însăși niciun drept particularilor³⁰, impunerea unei sancțiuni administrative pecuniare prevăzute în scopul respectării directivei impune, în schimb, accesul la instanță.

80. În consecință, considerăm că, pentru ca articolul 47 din cartă să fie respectat, instanța sesizată cu acțiunea împotriva sancțiunii administrative pecuniare trebuie să poată examina legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază sancțiunea. Pe de o parte, instanța națională nu poate fi legată de decizia prin care se dispune furnizarea de informații adoptată unilateral de administrație. Pe de altă parte, legalitatea acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații este, în mod cert, un aspect de drept relevant pentru litigiu și pentru soluționarea acestuia.

2. Întinderea controlului de fond

81. Reiese din jurisprudența Curții, precum și din cea a Curții Europene a Drepturilor Omului, că dreptul de acces la o instanță judecătorească nu este un drept absolut³¹. Prin urmare, exercitarea dreptului la o cale de atac efectivă poate fi reglementată.

28 — A se vedea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Fazliyski împotriva Bulgariei din 16 aprilie 2013 (CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, punctele 59 și 60), Hotărârea Capital Bank AD împotriva Bulgariei din 24 noiembrie 2005 (CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, punctele 99-108), precum și Hotărârea ID împotriva Bulgariei din 28 aprilie 2005 (CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, punctele 50-55).

29 — A se vedea în special considerentele (3) și (12) ale Directivei 2011/16. Potrivit Curții, Directiva 77/799 avea ca obiectiv „combaterea fraudei și a evaziunii fiscale internaționale și [fusese] adoptată cu scopul de a reglementa colaborarea între autoritățile fiscale ale statelor membre” [Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 32)]. Aceste obiective nu s-au modificat odată cu adoptarea Directivei 2011/16.

30 — A se vedea în acest sens, cu privire la Directiva 77/799, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 31). A se vedea de asemenea, tot cu privire la Directiva 77/799 și, mai precis, cu privire la contribuabilul care face obiectul cererii de informații, Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 36).

31 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 44 și jurisprudența citată).

a) Posibilitatea de a restrânge dreptul la o cale de atac efectivă

82. Potrivit Curții, „dintr-o jurisprudență constantă reiese că drepturile fundamentale nu constituie prerogative absolute, ci pot să cuprindă restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite de măsura în cauză și să nu implice, din perspectiva scopului urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere însuși conținutului drepturilor astfel garantate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 2006, *Dokter și alții* [C-28/05, EU:C:2006:408], punctul 75 și jurisprudența citată, precum și Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea *Fogarty împotriva Regatului Unit* din 21 noiembrie 2001, *Recueil des arrêts et décisions*, 2001-XI, § 33)”³².

83. Această abordare este în mare măsură asemănătoare celei urmate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cadrul examinării restrângerilor aduse drepturilor garantate prin articolele 6 și 13 din CEDO³³.

84. În realitate, este vorba nici mai mult, nici mai puțin decât despre a respecta cele prevăzute la articolul 52 alineatul (1) din cartă, în temeiul căruia „o restrângere a dreptului la o cale de atac efectivă în fața unei instanțe judecătorești în sensul articolului 47 din cartă [...] nu este justificată decât dacă este prevăzută de lege, dacă respectă substanța acestui drept și dacă, cu respectarea principiului general al proporționalității, este necesară și răspunde efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniunea Europeană sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți”³⁴.

85. Prin urmare, exercitarea dreptului la o cale de atac efectivă poate fi restrânsă cu condiția ca *substanța* dreptului să nu fie atinsă. Din această perspectivă, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a precizat, de asemenea, că rolul articolului 6 din CEDO nu este de a garanta accesul la o instanță judecătorească ce ar putea *înlocui* cu propria apreciere pe cea a autorităților administrative³⁵.

86. Pentru a evalua caracterul suficient al întinderii controlului care poate fi efectuat de instanța națională competentă, trebuie să fie luat în considerare obiectul deciziei atacate. Acest element este cu atât mai important în cazul în care decizia „are ca obiect un domeniu specific care necesită cunoștințe specializate sau în cazul și în măsura în care implică exercitarea puterii discreționare a administrației”³⁶.

87. În aceste condiții, ni se pare că controlul validității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază sancțiunea pecuniară administrativă ar putea fi limitat, cu condiția ca această limitare să nu aducă atingere substanței dreptului la o cale de atac efectivă, să urmărească un scop legitim și să existe un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele utilizate și scopul urmărit³⁷.

32 — Hotărârea din 18 martie 2010, *Alassini și alții* (C-317/08-C-320/08, EU:C:2010:146, punctul 63).

33 — A se vedea în acest sens Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, în Peers, St., Herve, T., Kenner, J., și Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, p. 1197-1275, în special nr. 47.84.

34 — Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Star Storage și alții* (C-439/14 și C-488/14, EU:C:2016:688, punctul 49).

35 — A se vedea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea *Tsanova-Gecheva împotriva Bulgariei* din 15 septembrie 2015 (CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punctul 97).

36 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea *Tsanova-Gecheva împotriva Bulgariei* din 15 septembrie 2015 (CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punctul 98).

37 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, punctul 60).

b) Întinderea controlului de regularitate (efectuat de administrația statului solicitat) și a controlului de legalitate (efectuat de o instanță judecătorească a aceluiași stat) în cadrul unei cereri de informații întemeiate pe Directiva 2011/16

88. În primul rând, amintim că Directiva 77/799 avea ca obiectiv combaterea fraudei și a evaziunii fiscale internaționale³⁸. Primele două considerente ale Directivei 2011/16 confirmă acest obiectiv. Această finalitate poate fi dedusă de asemenea din articolul 23 alineatul (2) din Directiva 2011/16 amintită, potrivit căruia „[s]tatele membre transmit Comisiei orice informații pertinente necesare pentru evaluarea eficacității cooperării administrative prevăzute de prezenta directivă *în ceea ce privește combaterea fraudei și a evaziunii fiscale*”³⁹.

89. Or, reiese dintr-o jurisprudență de acum constantă că se poate considera că obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale este legitim și constituie un motiv imperativ de interes general⁴⁰.

90. În al doilea rând, Curtea a statuat că statul membru solicitat este în principiu *obligat* să răspundă la cererea de informații prezentată de autoritatea competentă a unui alt stat membru⁴¹.

91. În această privință, utilizarea indicativului prezent la articolul 5 din Directiva 2011/16 confirmă caracterul obligatoriu al transmiterii informațiilor. Astfel, potrivit acestui articol, „[l]a cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată *comunică* autorității solicitante orice informații la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) [...]”⁴². Rezerva care era înscrisă anterior la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/799 este dezvoltată în prezent într-un articol specific din Directiva 2011/16, intitulat „Limite”, și anume articolul 17. Totuși, articolul 18 din această directivă precizează că dispozițiile articolului 17 alineatele (2), (3) și (4) „nu pot fi în niciun caz interpretate în sensul autorizării unui stat membru solicitat să refuze furnizarea informațiilor pentru simplul motiv că acestea nu prezintă un interes național”.

92. În al treilea rând, este tot atât de clar că statul solicitant nu poate solicita orice informație fiscală. Astfel, trimiterea de la articolul 5 din Directiva 2011/16 la articolul 1 din aceeași directivă impune o limitare clară: această directivă stabilește normele și procedurile care permit statelor membre să coopereze între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este *în mod previzibil relevant* pentru administrarea și aplicarea legilor naționale în privința taxelor și impozitelor⁴³.

93. Această limită este explicată în considerentul (9) al Directivei 2011/16, potrivit căruia „[s]tandardul «relevanței previzibile» are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibilă și, în același timp, de a clarifica faptul că statele membre nu au posibilitatea de a se implica în «anchete pentru găsirea probelor» sau de a solicita informații puțin probabil a fi relevante pentru veniturile impozabile ale unui contribuabil dat [...]”.

94. Rezultă din această dispoziție și din explicația sa că respectarea așa-numitului standard al „relevanței previzibile” condiționează regularitatea cererii de informații. Prin urmare, aceasta trebuie să fie verificată de autoritatea solicitată din perspectiva acestui aspect. Articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2011/16 autorizează, de altfel, să fie notificate autoritățile solicitante orice nereguli ale cererii.

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 30), și Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 32).

39 — Sublinierea noastră.

40 — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 60), și Hotărârea din 21 februarie 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctele 40, 45 și 46).

41 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 34).

42 — Sublinierea noastră.

43 — Cu excepția taxei pe valoarea adăugată, a taxelor vamale, a accizelor care fac obiectul unei alte legislații a Uniunii privind cooperarea administrativă dintre statele membre, precum și a contribuțiilor la sistemul de securitate socială [articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2011/16].

95. În consecință, acest standard constituie și criteriul în lumina căruia trebuie examinată legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, de către o instanță judecătorească în sensul articolului 47 din cartă.

96. În al patrulea rând, rapiditatea și discreția sunt în mod evident esențiale în combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, aspect confirmat de considerentele (4) și (8) ale Directivei 2011/16. Acesta este motivul pentru care la articolul 7 din această directivă au fost fixate termene pentru comunicarea informațiilor⁴⁴.

97. Reiese din cele patru observații precedente că, cu riscul privării mecanismului de cooperare instituit de Directiva 2011/16 de o mare parte a eficacității sale, verificarea regularității cererii de informații de către autoritatea fiscală a statului solicitat și controlul subsecvent al legalității efectuat de instanța națională trebuie să fie limitate. O astfel de restricție este justificată în raport cu obiectivul de interes general al combaterii fraudei și a evaziunii fiscale urmărit.

98. În această privință, articolul 20 din Directiva 2011/16 definește parametrii utili pentru definirea controlului care trebuie efectuat, impunând informațiile minime care trebuie să figureze în formularele-tip a căror utilizare este sugerată de legiuitor pentru cererile de informații prevăzute la articolul 5 din Directiva 2011/16 și pentru răspunsurile furnizate. De altfel, considerentul (9) al Directivei 2011/16, care evocă standardul „relevanței previzibile”, face trimitere în mod expres la articolul 20.

99. Elementele menționate la articolul 20 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2011/16 sunt identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei și scopul fiscal urmărit. Al doilea paragraf adaugă că autoritatea solicitantă poate furniza de asemenea numele și adresa oricărei persoane despre care se crede că deține informațiile solicitate.

100. Pe baza acestor elemente, autoritatea solicitată trebuie să fie în măsură să stabilească dacă informațiile solicitate sunt *in mod previzibil relevante* pentru a atinge obiectivul descris de autoritatea solicitantă, mai exact dacă privesc veniturile impozabile ale contribuabilului vizat și dacă sunt susceptibile a fi utile autorității solicitante pentru a evalua corect cuantumul impozitului datorat.

101. Cu alte cuvinte, autoritatea din statul membru solicitat trebuie să fie în măsură să răspundă la întrebarea dacă informațiile solicitate sunt *susceptibile* să aibă legătură cu stabilirea impozitului pe care urmărește să o realizeze autoritatea solicitantă⁴⁵.

102. Această interpretare este susținută de comentariile referitoare la articolul 26 din Modelul de convenție fiscală privind venitul și averea a OCDE, din care s-a inspirat însuși legiuitorul Uniunii⁴⁶. Astfel, potrivit explicațiilor referitoare la articolul din convenție citat anterior, trebuie să existe „o posibilitate *rezonabilă* că informațiile solicitate se vor *dovedi* relevante”⁴⁷. Noțiunea „relevanță previzibilă” vizează să împiedice statele să solicite informații care „este *puțin probabil* să aibă o *legătură* cu ancheta sau controlul în curs”⁴⁸.

44 — A se vedea considerentul (12) al Directivei 2011/16. Astfel, de exemplu, dacă autoritatea solicitată dorește să notifice autorității solicitante neregulile cererii de informații, articolul 7 alineatul (4) din Directiva 2011/16 impune ca notificarea să aibă loc în termen de o lună de la primirea cererii de informații.

45 — Menționăm că în Propunerea de directivă a Consiliului privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal din 2 februarie 2009 [COM(2009)29 final], articolul 5 alineatul (1) făcea referire la „orice informații care *pot fi utile* pentru stabilirea corectă a taxelor și impozitelor”. Sublinierea noastră.

46 — A se vedea punctul 570 din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Consiliului privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal din 2 februarie 2009 [COM(2009)29 final]. Curtea a legitimat deja faptul că statele membre s-au inspirat dintr-un model de convenție OCDE. A se vedea de exemplu, cu privire la Modelul de convenție în materia dublei impuneri, Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 32).

47 — Comentariile la dispozițiile articolului 26 din Modelul de convenție fiscală privind venitul și averea 2014 al OCDE, punctul 5. Sublinierea noastră.

48 — Comentariile la dispozițiile articolului 26 din Modelul de convenție fiscală privind venitul și averea 2014 al OCDE. Sublinierea noastră.

103. Obiectivul legitim urmărit de Directiva 2011/16 impune ca aceleași restricții să se aplice controlului legalității deciziei prin care se dispune furnizarea de informații efectuat în cadrul unei căi de atac jurisdicționale formulate împotriva sancțiunii pecuniare aplicate persoanei care ar refuza să comunice informațiile solicitate.

104. În mod concret, instanța națională trebuie să poată verifica dacă decizia prin care se dispune furnizarea de informații se întemeiază pe o cerere de informații care prezintă o legătură între, pe de o parte, informațiile solicitate, contribuabilul vizat, terțul eventual informat și, pe de altă parte, scopul fiscal urmărit.

105. Pentru a fi sancționată, inadecvarea dintre cererea de informații și scopul fiscal urmărit trebuie să fie vădită. A impune o analiză juridică detaliată instanței statului solicitat ar presupune o cunoaștere aprofundată a cadrului factual și juridic existent în statul solicitant, ceea ce nu i se poate impune și, de altfel, nu ar fi realist⁴⁹. Împărțăm opinia exprimată de Comisie, potrivit căreia noțiunea „relevanță previzibilă” impune „[doar] o verificare «sumară și formală, de natură factuală»”⁵⁰.

106. Tot astfel, nu ni se pare că limitele obligației de comunicare precizate la articolul 17 din Directiva 2011/16 trebuie luate în considerare. Astfel, autoritatea solicitată este, în principiu, obligată să răspundă la cererea de informații⁵¹, iar limitele prevăzute la articolul 17 din directiva menționată sunt doar *posibilități*, lăsate la aprecierea autorității solicitate, de a nu transmite informațiile⁵². Astfel cum a arătat anterior Curtea cu privire la statul solicitant, prin utilizarea termenului „poate”, legiuitorul Uniunii a indicat că administrațiile fiscale naționale dispun de o facultate⁵³. Or, acesta este verbul utilizat la articolul 17 alineatele (3) și (4) din Directiva 2011/16⁵⁴.

107. În consecință, nu revine instanței obligația de a aprecia *a posteriori* oportunitatea utilizării acestor posibilități dacă autoritatea solicitată nu a considerat util să procedeze astfel atunci când a primit cererea de informații.

c) Concluziile intermediare cu privire la întinderea controalelor de regularitate și de legalitate în cadrul unei cereri de informații întemeiată pe Directiva 2011/16

108. Directiva 2011/16 nu conferă prin ea însăși niciun drept particularilor.

109. Totuși, înainte de a adopta o decizie prin care se dispune furnizarea de informații, autoritatea solicitată trebuie să fie în măsură să stabilească dacă informațiile solicitate sunt în mod previzibil relevante pentru a atinge obiectivul descris de autoritatea solicitantă, mai exact să verifice dacă privesc veniturile impozabile ale contribuabilului vizat și dacă sunt susceptibile a fi utile autorității solicitante pentru a evalua corect quantumul impozitului datorat.

49 — A se vedea în acest sens, cu privire la Directiva 77/799, Hotărârea din 13 aprilie 2000, W. N. (C-420/98, EU:C:2000:209, punctul 18).

50 — A se vedea punctul 50 din observațiile scrise ale Comisiei.

51 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 34).

52 — Articolul 17 alineatul (1) din Directiva 2011/16 este singurul care condiționează răspunsul autorității solicitate. Totuși, este imposibil pentru aceasta să verifice respectarea condiției. Astfel, potrivit acestei dispoziții, autoritatea solicitată furnizează informațiile menționate la articolul 5 „cu condiția ca autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele uzuale de informații pe care le-ar fi putut utiliza în această situație pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit”. Prin urmare, această condiție se impune autorității solicitante. În temeiul principiului cooperării loiale, pe care se întemeiază directiva, respectarea acestei condiții trebuie să fie în mod necesar prezumată de autoritatea solicitată. În mod normal, autoritatea solicitantă nu recurge la directivă decât în cazul în care nu dispune ea însăși de informațiile necesare.

53 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 33), precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 32).

54 — Articolul 17 alineatul (2) din Directiva 2011/16 indică, la rândul său, că directiva „nu impune unui stat membru solicitat obligația de a efectua anchete sau de a comunica informații, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obținerea informațiilor respective pentru proapriile scopuri ar fi contrară legislației aceluși stat membru” (sublinierea noastră).

110. Impunerea unei sancțiuni administrative pecuniare prevăzute în scopul respectării directivei impune, în plus, accesul la o instanță judecătorească în sensul articolului 47 din cartă. Aceasta presupune ca instanța sesizată cu acțiunea împotriva sancțiunii pecuniare să poată examina legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază aceasta.

111. Totuși, obiectivul legitim de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale urmărit de Directiva 2011/16 impune limitarea controlului de legalitate după cum urmează: instanța judecătorească trebuie să fie doar în măsură să verifice, pe baza unei examinări sumare, dacă decizia prin care se dispune furnizarea de informații se întemeiază pe o cerere de informații care prezintă o legătură între, pe de o parte, informațiile solicitate, contribuabilul vizat, precum și terțul eventual informat și, pe de altă parte, scopul fiscal urmărit. Pentru a duce la o constatare a nelegalității, inadecvarea dintre cererea de informații și scopul fiscal trebuie să fie vădită.

112. Nu ni se pare că acest tip de control, astfel conceput, lipsește de substanță dreptul la o cale de atac efectivă garantat la articolul 47 din cartă. În plus, el respectă principiul proporționalității, din moment ce limitările impuse sunt necesare pentru a garanta eficiența procedurii de colaborare administrativă în domeniul fiscal instituită de Directiva 2011/16 și nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale.

d) Remarcă finală cu privire la lipsa incoerenței față de situația contribuabilului

113. În Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), Curtea a statuat că, în cadrul procedurilor de control fiscal, trebuie să se distingă între faza de investigație – de care aparține solicitarea de informații a unei administrații fiscale către alta – și faza contradictorie. Potrivit Curții, „respectarea dreptului la apărare al persoanei impozabile nu impune ca aceasta din urmă să participe la solicitarea de informații adresată de statul membru solicitant statului membru solicitat”⁵⁵.

114. Potrivit Comisiei, același raționament ar trebui să se aplice în privința terțului căruia îi sunt solicitate informații, cu riscul de a acorda mai multe drepturi procedurale terțului solicitat decât contribuabilului vizat de ancheta fiscală, în timp ce situația fiscală a primului nu este afectată⁵⁶. În consecință, terțul solicitat nu ar trebui să dispună de dreptul de a contesta relevanța previzibilă a cererii de informații.

115. Argumentul nu poate fi reținut, având în vedere că contribuabilul vizat de anchetă și terțul solicitat nu se află în situații comparabile.

116. Astfel, ceea ce justifică lipsa recunoașterii obligatorii a drepturilor procedurale ale contribuabilului în Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), este distincția efectuată de Curte, în procedura de control fiscal, între faza de investigație și faza contradictorie⁵⁷. Aceasta debutează prin trimiterea către contribuabil a unei propuneri de rectificare. Or, această a doua etapă implică în mod necesar pentru contribuabil respectarea anumitor drepturi, printre care cel de a contesta eventuala decizie finală în fața unei instanțe judecătorești.

55 — Punctul 44 din această hotărâre.

56 — A se vedea punctul 70 din observațiile scrise ale Comisiei.

57 — A se vedea în această privință punctele 56-59 din Concluziile pe care avocatul general Kokott le-a prezentat în cauza Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește doctrina, Aubert, M., Broussy, E. și Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, p. 2309; Van Eijdsden, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 3, p. 131-134, în special p. 132 și p. 133.

117. Terțul solicitat nu este implicat în cea de a doua fază a procedurii de control fiscal. Prin urmare, el nu va putea să își valorifice drepturile în cadrul acesteia. În plus, spre deosebire de situația contribuabilului, se poate vorbi într-adevăr de anchetă în ceea ce îl privește pe terțul solicitat, mai ales în cazul în care îi este aplicată o sancțiune pecuniară? În aceste condiții, nu este incoerent ca întrebarea privind dreptul la o cale de atac efectivă să primească un răspuns diferit după cum este vorba despre contribuabilul al cărui impozit dorește să îl calculeze statul solicitant sau despre terțul căruia îi este adresată decizia prin care se dispune furnizarea de informații consecutivă cererii de informații.

E – Cu privire la a patra întrebare preliminară

118. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere ridică problema domeniului de aplicare al noțiunii „relevanță previzibilă” vizate la articolul 1 alineatul (1) și la articolul 5 din Directiva 2011/16. În esență, Cour administrative (Curtea Administrativă) solicită să se stabilească dacă este vorba despre o condiție de validitate a cererii de informații adresate de autoritatea solicitantă autorității solicitate, precum și a deciziei subsecvente prin care se dispune furnizarea de informații.

119. În cadrul examinării celei de a treia și al celei de a cincea întrebări, am apreciat că trimiterea de la articolul 5 din Directiva 2011/16 la articolul 1 din aceeași directivă impune o limitare clară obligației impuse autorității solicitate.

120. Astfel, în conformitate cu aceste două articole, Directiva 2011/16 stabilește normele și procedurile care impun statelor membre să coopereze între ele numai în vederea realizării unui schimb de informații care este *în mod previzibil relevant* pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor⁵⁸.

121. Din aceasta am dedus că respectarea așa-numitului standard al „relevanței previzibile” condiționează regularitatea cererii de informații, precum și a deciziei subsecvente prin care se dispune furnizarea de informații și că acesta constituie de asemenea criteriul în considerarea căruia trebuie examinată, de către o instanță judecătorească în sensul articolului 47 din cartă, legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații⁵⁹.

122. Cu alte cuvinte, caracterul în mod previzibil relevant al informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie să fie îndeplinită de cererea de informații pentru a da naștere obligației statului membru solicitat de a da curs cererii.

F – Cu privire la a șasea întrebare preliminară

123. Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 47 alineatul (2) din cartă impune ca cererea de informații care a fost adresată de autoritatea solicitantă autorității solicitate să fie comunicată destinatarului deciziei prin care se dispune furnizarea de informații și instanței judecătorești în cadrul acțiunii introduse împotriva unei sancțiuni pecuniare consecutive refuzului de a răspunde opus acestei decizii.

124. Întrebarea nu este anodină. Ea este tangențială principiului contradictorialității, care este considerat un principiu fundamental, din moment ce permite exercitarea dreptului la apărare și stabilirea adevărului judiciar⁶⁰.

58 — Cu excepția taxei pe valoarea adăugată, a taxelor vamale, a accizelor care fac obiectul unei alte legislații a Uniunii privind cooperarea administrativă dintre statele membre, precum și a contribuțiilor la sistemul de securitate socială [articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2011/16].

59 — A se vedea punctele 94 și 95 din prezentele concluzii.

60 — A se vedea în acest sens Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Paris, 2008, nr. 121.

125. În cadrul Directivei 2011/16, elementele de natură să demonstreze legătura dintre informațiile solicitate și scopul fiscal urmărit de autoritatea solicitantă – și anume, relevanța previzibilă a informațiilor solicitate – sunt, în mod necesar, dezvoltate în cererea de informații. În schimb, nu este cert că elementele menționate sunt reproduse în decizia prin care se dispune furnizarea de informații notificată terțului solicitat. Dimpotrivă, articolul 3 alineatul 4 din Legea din 25 noiembrie 2014 precizează în mod expres că decizia prin care se dispune furnizarea de informații nu include decât mențiunile care sunt indispensabile pentru a permite deținătorului informațiilor să identifice informațiile solicitate⁶¹.

126. O decizie prin care se dispune furnizarea de informații atât de concisă nu permite, desigur, să se verifice dacă aceasta se întemeiază pe o cerere de informații care prezintă o legătură între, pe de o parte, informațiile solicitate, contribuabilul vizat, precum și terțul eventual informat și, pe de altă parte, scopul fiscal urmărit⁶².

127. În consecință, cererea de informații inițială a statului solicitant trebuie să fie obligatoriu adusă la cunoștința instanței judecătorești sesizate cu acțiunea formulată împotriva sancțiunii pecuniare. În caz contrar, aceasta ar fi în imposibilitate de a exercita controlul de legalitate pe care îl impune articolul 47 din cartă.

128. Astfel, după cum a avut ocazia de a aminti recent avocatul general Bot la punctul 92 din Concluziile prezentate în cauza ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), „*chiar atunci când este invocată o atingere adusă siguranței naționale, garantarea unei căi de atac eficiente impune cel puțin ca instanța de recurs independentă să fie informată cu privire la motivele care au stat la baza deciziei în litigiu, chiar dacă acestea nu sunt accesibile publicului [...]*”⁶³.

129. Care este însă situația în ceea ce îl privește pe terțul solicitat? Faptul de a nu dispune de cererea de informații ar crea un dezechilibru între părțile la proces.

130. Încă de la începutul construcției europene, Curtea a decis că a întemeia o decizie jurisdicțională pe fapte sau pe documente de care părțile însele sau una dintre acestea nu au putut lua cunoștință și cu privire la care nu au fost, așadar, în măsură să își precizeze poziția ar constitui o încălcare a dreptului fundamental la o cale de atac jurisdicțională efectivă⁶⁴.

131. Desigur, nici principiul contradictorialității nu este absolut. În această privință, nu trebuie uitat cadrul în care se înscrie acest litigiu: colaborarea între administrațiile fiscale în scopul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale. În acest context, nu este exclusă posibilitatea ca prin comunicarea cererii de informații terțului solicitat să se dăuneze eficienței schimbului de informații sau să se diminueze șansele de succes ale anchetei desfășurate de autoritatea solicitantă. În plus, divulgarea cererii de informații terțului solicitat nu ar fi de natură să încalce dreptul la protecția datelor cu caracter personal al contribuabilului care face obiectul anchetei fiscale?

132. Nu credem totuși că aceste motive justifică în mod general și absolut atingerea adusă garanțiilor inerente dreptului la o cale de atac efectivă, reprezentată de accesul limitat la elementele indispensabile pentru aprecierea legalității sancțiunii aplicate.

61 — În speță, dispoziția legală nu pare a fi în mod necesar respectată. Astfel, decizia prin care se dispune furnizarea de informații notificată societății Berlioz în cauza principală include și alte mențiuni pe lângă informațiile solicitate (a se vedea nota de subsol 67).

62 — A se vedea punctul 111 din prezentele concluzii.

63 — Sublinierea noastră.

64 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 1961, Snpat/Înalta Autoritate (42/59 și 49/59, EU:C:1961:5), și, pentru o confirmare recentă a principiului, Hotărârea din 4 iunie 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punctul 56).

133. Astfel, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a recunoscut că principiul contradictorialității poate fi restrâns numai în scopul prezervării dreptului fundamental al unei alte persoane sau a unui interes public important⁶⁵. Potrivit acesteia, numai măsurile care sunt „absolut necesare” sunt legitime în raport cu articolul 6 alineatul (1) din CEDO⁶⁶.

134. În această privință, în cadrul Directivei 2011/16, drepturile unei alte persoane nu justifică *a priori* confidențialitatea cererii de informații în privința terțului solicitat. Astfel, este probabil ca informațiile referitoare la contribuabilul vizat de ancheta fiscală să fi fost deja dezvăluite în decizia prin care se dispune furnizarea de informații⁶⁷. În schimb, combaterea fraudei și a evaziunii fiscale constituie în mod cert un interes public important.

135. Totuși, chiar și în împrejurări excepționale legate de siguranța publică în prezența unor presupuse amenințări teroriste, Curtea a statuat că revine autorității naționale competente sarcina de a dovedi că siguranța statului ar fi efectiv compromisă de o comunicare precisă și completă către persoana interesată a motivelor care constituie temeiul deciziei în litigiu⁶⁸.

136. Această cerință reiese și din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, care impune ca restricția privind principiul contradictorialității să fie compensată de mecanisme procedurale adecvate care să poată garanta un nivel satisfăcător de echitate în procedură⁶⁹. Astfel, aprecierea necesității unei divulgări de către instanță a fost considerată o garanție importantă, susceptibilă să compenseze refuzul comunicării de către autoritatea competentă⁷⁰.

137. Având în vedere aceste considerații, considerăm că cererea de informații trebuie, așadar, să fie comunicată în mod necesar instanței judecătorești sesizate cu acțiunea formulată împotriva sancțiunii pecuniare, precum și terțului solicitat. În cazul în care administrația statului solicitat apreciază că această din urmă comunicare este susceptibilă să compromită eficiența colaborării între administrații în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale (sau să aducă atingere unui alt interes public ori dreptului fundamental al unei alte persoane), îi revine sarcina de a dovedi acest fapt în cadrul acțiunii citate anterior, iar instanței atribuția de a soluționa acest aspect.

65 — A se vedea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Jasper împotriva Regatului Unit din 16 februarie 2000 (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punctul 52) și Hotărârea A. și alții împotriva Regatului Unit din 19 februarie 2009 (CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, punctul 205).

66 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Jasper împotriva Regatului Unit 16 februarie 2000 (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punctul 52).

67 — De altfel, aceasta este situația în speță, întrucât decizia prin care se dispune furnizarea de informații precizează identitatea persoanei juridice vizate și scopul anchetei desfășurate de autoritățile statului solicitant. După ce a indicat că „[p]ersoana juridică vizată de cerere este societatea Cofima SAS” și după ce a precizat adresa sediului social al acesteia în Franța, decizia prin care se dispune furnizarea de informații adaugă în mod expres că „[a]utoritățile fiscale franceze verifică situația fiscală a societății SAS Cofima, deținută de societatea Berlioz Investment SA, și necesită informații pentru a se putea pronunța cu privire la aplicarea reținerilor la sursă în ceea ce privește distribuțiile efectuate de SAS Cofima către Berlioz Investment SA” (a se vedea înscrisul A 1 din dosarul depus de guvernul luxemburghez).

68 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punctul 61).

69 — A se vedea în acest sens punctul 83 din Concluziile pe care avocatul general Bot le-a prezentat în cauza ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563,) și în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Jasper împotriva Regatului Unit din 16 februarie 2000 (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punctul 52).

70 — A se vedea în acest sens Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Jasper împotriva Regatului Unit din 16 februarie 2000 (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punctul 56).

VI – Concluzie

138. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Cour administrative (Curtea Administrativă) după cum urmează:

- „1) În cazul în care un stat membru prevede în legislația sa o sancțiune financiară în privința unui subiect de drept administrativ care refuză să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între autorități fiscale, care se întemeiază în special pe dispozițiile Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, el pune în aplicare dreptul Uniunii, ceea ce determină aplicarea cartei.
- 2) Un subiect de drept administrativ se poate prevala de articolul 47 din cartă în cazul în care apreciază că sancțiunea administrativă pecuniară care i-a fost aplicată se întemeiază pe o cerere de informații a cărei validitate o contestă, din moment ce această cerere este formulată în cadrul unei proceduri care constituie punerea în aplicare a dreptului Uniunii.
- 3) Articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că instanța sesizată cu acțiunea împotriva sancțiunii administrative pecuniare consecutive refuzului de a răspunde, opus deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, trebuie să poată examina legalitatea acestei decizii. Totuși, dat fiind obiectivul legitim de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale urmărit de Directiva 2011/16, instanța judecătorească trebuie să fie doar în măsură să verifice, pe baza unei examinări sumare, dacă decizia prin care se dispune furnizarea de informații se întemeiază pe o cerere de informații care prezintă o legătură între, pe de o parte, informațiile solicitate, contribuabilul vizat, precum și terțul eventual informat și, pe de altă parte, scopul fiscal urmărit. Pentru a duce la o constatare a nelegalității, inadecvarea dintre cererea de informații și scopul fiscal trebuie să fie vădită.
- 4) Caracterul în mod previzibil relevant al informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru pe baza Directivei 2011/16 constituie o condiție care trebuie să fie îndeplinită de cererea de informații pentru a da naștere obligației statului membru solicitat de a da curs cererii.
- 5) Cererea de informații pe care se întemeiază decizia prin care se dispune furnizarea de informații trebuie să fie comunicată în mod necesar instanței judecătorești sesizate cu acțiunea formulată împotriva sancțiunii pecuniare, precum și terțului solicitat. În cazul în care administrația statului solicitat apreciază că această din urmă comunicare este susceptibilă să compromită eficiența colaborării între administrații în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale (sau să aducă atingere unui alt interes public ori dreptului fundamental al unei alte persoane), îi revine sarcina de a dovedi acest fapt în cadrul acțiunii citate anterior, iar instanței atribuția de a soluționa acest aspect.”