



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 7 septembrie 2017¹

Cauza C-298/16

**Teodor Ispas,
Anduța Ispas
împotriva
Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj**

(cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel Cluj, România)

„Dosar având ca obiect o cerere de decizie preliminară – Decizii de impunere care stabilesc taxa pe valoarea adăugată datorată – Drepturile procedurale ale contribuabililor în procedura națională de colectare a taxei pe valoarea adăugată – Domeniul de aplicare al drepturilor fundamentale garantate de Uniune – Dreptul la apărare – Articolul 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Dreptul de a fi ascultat – Accesul la dosar – Dreptul de acces la informațiile și documentele care au stat la baza unei decizii”

I. Introducere

1. Domnul și doamna Ispas (numiți în continuare „reclamanții”) au fost supuși unei inspecții fiscale. În urma acestei inspecții, s-a constatat că reclamanții nu și-au declarat în mod corect obligațiile în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA). Au fost emise două decizii de impunere care stabilesc sumele datorate cu titlu de TVA. Reclamanții au atacat deciziile respective în fața instanței naționale susținând că nu a fost respectat dreptul lor la apărare în cursul procedurii care a condus la adoptarea acestora. În special, ei afirmă că autoritățile fiscale ar fi trebuit să le asigure, din oficiu, accesul la întregul conținut al dosarului lor, inclusiv la toate documentele adunate înainte de începerea inspecției fiscale.

2. În acest context, Curtea de Apel Cluj (România) a adresat întrebări referitoare la compatibilitatea practicii naționale relevante cu dreptul la apărare, astfel cum este protejat de dreptul Uniunii.

3. În prezenta cauză, Curtea este invitată să analizeze relația dintre dreptul de acces la dosar, garantat de articolul 41 alineatul (2) litera (b) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), și principiul general al dreptului Uniunii privind respectarea dreptului la apărare. În plus, se poate considera că dreptul de acces la dosar este aplicabil și în cazul procedurilor administrative, desfășurate de autoritățile administrative ale statelor membre, atunci când ele acționează în cadrul domeniului de aplicare al dreptului Uniunii?

¹ Limba originală: engleza.

4. Totuși, această întrebare sugerează adevărata problemă majoră ridicată în dosarul din prezenta cauză, care trebuie să fie abordată mai întâi: problema potențialului acces (sau a potențialei lipse de acces) la dosarul administrativ și/sau la documentele cuprinse în acesta în procedurile naționale de colectare a TVA-ului intră sub incidența dreptului Uniunii, determinând astfel aplicabilitatea cartei?

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. *Carta drepturilor fundamentale*

5. Articolul 41 din cartă este formulat după cum urmează:

„(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

- (a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;
- (b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;
- (c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

[...]”

2. *Directiva TVA*

6. Potrivit articolului 213 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA², „[o]rice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă”.

7. În conformitate cu articolul 242 alineatul (1), „[f]iecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale”.

8. Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede: „Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite [...]”

² 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). Inspekția fiscală aflată în discuție în prezenta cauză se referă la perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2011. În cererea de decizie preliminară nu au fost identificate în mod precis dispozițiile specifice din Directiva TVA care sunt vizate. În orice caz, dispozițiile reproduse din Directiva 2006/112 corespund în esență articolului 22 alineatele (1), (2), (4) și (8) din 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).

9. Potrivit articolului 273 din Directiva TVA, „[s]tatele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

B. Dreptul românesc

1. Codul de procedură fiscală

10. Articolul 9 din Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală din 24 decembrie 2003 (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”)³ prevede:

„Dreptul de a fi ascultat

- (1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.
- (2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alineatului (1) când:
 - (a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;
 - (b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;
 - (c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;
 - (d) urmează să se ia măsuri de executare silită.”

11. Articolul 43 din Codul de procedură fiscală stabilește:

„Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.
- (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

 - (j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

³ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003, republicat și cu modificările ulterioare, în versiunea aplicabilă în procedura principală.

12. Articolul 107 din Codul de procedură fiscală are următorul cuprins:

„Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit articolului 9 alineatul (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală. [...]

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

13. Domnul și doamna Ispas (numiți în continuare „reclamanții”) au fost supuși unei inspecții fiscale. S-a constatat că reclamanții au primit cinci autorizații de construcție din partea Consiliului Local Florești în perioada iulie 2007-iunie 2008. Pe baza acestor autorizații au fost construite trei blocuri care cuprind 12, 24 și 30 de apartamente, precum și 4 garaje și 2 spații de depozitare. Începând din decembrie 2007, reclamanții au început să vândă apartamentele prin încheierea mai multor tranzacții comerciale. Potrivit instanței naționale, reclamanții au realizat astfel tranzacții cu caracter permanent, devenind persoane obligate la plata TVA-ului.

14. La 25 aprilie 2012, în urma constatărilor efectuate în urma inspecției fiscale, Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (denumită în continuare „pârâta”) a emis două decizii de impunere referitoare la domnul și doamna Ispas. Cele două decizii stabilesc împreună sumele totale de 513 489 RON (TVA datorat); 451 546 RON (dobânzi pentru plata cu întârziere a TVA-ului) și 7 860 RON (sanctiune pentru plata cu întârziere a TVA-ului).

15. Reclamanții au atacat deciziile de impunere la Curtea de Apel Cluj, instanța de trimitere. În cererea lor, reclamanții au susținut că deciziile respective sunt nule și neavenite pentru motivul că dreptul lor la apărare nu a fost respectat. Deciziile de impunere nu menționează dacă reclamanții au fost ascultați în cursul procedurii administrative.

16. În cadrul argumentației suplimentare prezentate în fața instanței de trimitere, pârâta a solicitat ca reclamanții să precizeze documentele relevante pentru situația lor la care autoritatea fiscală nu le-a acordat accesul. Reclamanții au răspuns că ei nu solicită accesul la documentele în cauză, ci ridică o problemă de drept privind în special consecințele care rezultă din faptul că anumite informații și probe au fost adunate în afara procedurii oficiale de inspecție fiscală și că nu au primit accesul la informațiile menționate în cursul procedurii preliminare. De asemenea, ei solicită să se stabilească dacă o asemenea omisiune poate fi remediată prin acordarea accesului la documentele respective în cursul procedurii jurisdicționale. Reclamanții susțin că autoritatea fiscală trebuia să le acorde, din oficiu, accesul automat la toate informațiile relevante pe baza cărora a adoptat raportul de inspecție fiscală și a emis deciziile de impunere, pentru a putea fi contestate ulterior de contribuabil.

17. În aceste împrejurări, Curtea de Apel Cluj (Romania) a suspendat procedura și a adresat următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibilă cu principiul respectării dreptului la apărare o practică administrativă de a emite o decizie, în sarcina unui particular, fără a i se permite acestuia accesul la toate informațiile și documentele pe care autoritatea publică le-a avut în vedere cu ocazia emiterii deciziei cauzatoare de prejudicii, informații și documente cuprinse în dosarul administrativ, nepublic, întocmit de autoritatea publică?”

18. Domnul și doamna Ispas, guvernul român și Comisia au depus observații scrise. Domnul Ispas, guvernul român și Comisia au prezentat observații orale în cadrul ședinței din 4 mai 2017.

IV. Analiză

19. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. Mai întâi, vom aborda problema admisibilității prezentei cereri de decizie preliminară (A). În continuare, vom analiza aspectul dacă întrebarea preliminară adresată intră sub incidența dreptului Uniunii, iar astfel dacă este de competența Curții (B). Vom trece apoi la fondul întrebării adresate de instanța de trimitere, referitoare la dreptul la apărare în procedurile privind TVA-ul desfășurate în fața administrațiilor fiscale naționale (C).

A. Admisibilitatea

20. Guvernul român apreciază că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă. El susține că instanța națională nu a prezentat situația de fapt suficient de detaliat și nu a arătat că întrebarea adresată este relevantă pentru procedura principală. Comisia, deși nu a contestat în mod formal admisibilitatea întrebării, și-a exprimat de asemenea preocuparea în legătură cu caracterul suficient de detaliat al contextului de fapt furnizat de instanța de trimitere.

21. Decizia de trimitere este într-adevăr foarte scurtă și nu tocmai un model de claritate în ceea ce privește descrierea împrejurărilor de fapt. Aceasta nu conține nicio referire la dispozițiile din dreptul Uniunii care sunt aplicabile în prezenta cauză. Ea precizează doar că litigiul care face obiectul procedurii principale se referă la TVA, domeniu reglementat de dreptul Uniunii.

22. Trebuie să reamintim că instanțele naționale sunt obligate să respecte cerințele privind conținutul unei cereri de decizie preliminară care figurează la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție, în cadrul cooperării instituite la articolul 267 TFUE⁴.

23. Totuși, în opinia noastră, deși se poate spune într-adevăr că informațiile factice sunt destul de „zgârcite” cu detaliile, ele conțin elementele de fapt esențiale care, în realitate, au permis părților interesate să prezinte observații în fața Curții.

24. În plus, deși decizia de trimitere nu identifică o anumită dispoziție din Directiva TVA, obligațiile generale care decurg din directiva menționată sunt ușor de identificat, iar Curtea este în măsură să ofere un răspuns util instanței de trimitere. Potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul în care întrebările sunt formulate în termeni imprecisi, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și din documentele referitoare la cauza principală

⁴ A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 octombrie 2016, Audace și alții (C-114/15, EU:C:2016:813, punctul 35 și jurisprudența citată).

elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului⁵. În prezenta cauză, faptul că întrebarea conține doar o referire generală la Directiva TVA nu împiedică de fapt Curtea să ofere instanței naționale elementele de interpretare a dreptului Uniunii care îi pot permite să soluționeze cauza cu care a fost sesizată⁶.

25. Prin urmare, considerăm că întrebarea adresată de instanța de trimitere este admisibilă. Trebuie însă să arătăm că, în mod necesar, caracterul limitat al detaliilor cuprinse în decizia de trimitere limitează nivelul de detaliu și precizie a analizei pe care Curtea o va putea efectua pentru a oferi un răspuns util la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

B. Competența Curții

26. Totuși, există o a doua chestiune preliminară în prezenta cauză care ar trebui să fie abordată: domeniul de aplicare al dreptului Uniunii și problema corelativă a aplicabilității drepturilor fundamentale garantate de Uniune.

27. Guvernul român a susținut că prezenta cauză are ca obiect exclusiv interpretarea și aplicarea dreptului fiscal român. Ea nu privește dreptul Uniunii. Comisia afirmă că, deși Directiva TVA nu prevede în mod expres dreptul de a fi ascultat înainte de stabilirea obligațiilor fiscale de către statele membre, situația aflată în discuție în prezenta cauză intră sub incidența dreptului Uniunii întrucât este o procedură referitoare la colectarea TVA-ului. Aceasta este și poziția instanței de trimitere, care pornește de la premisa că, întrucât cauza de față este în materie de TVA, procedura principală se încadrează în domeniul de aplicare al drepturilor fundamentale garantate de Uniune.

28. A fi sau a nu fi sub incidența dreptului Uniunii, aceasta este într-adevăr întrebarea (din nou). În prezenta cauză, normele naționale în discuție par să fie *general aplicabile* tuturor procedurilor fiscale naționale. Conținutul concret al întrebării în discuție (măsura în care o persoană poate solicita accesul la dosar/documentație în procedura fiscală națională) este aparent oarecum îndepărtat de orice dispoziție *expresă* din dreptul Uniunii care ar prevedea în mod expres o asemenea obligație a statelor membre. Această situație intră sub incidența dreptului Uniunii, ceea ce ar atrage totodată aplicabilitatea drepturilor fundamentale garantate de Uniune?

1. Aplicabilitatea drepturilor fundamentale garantate de Uniune

29. Punctul de plecare este clar: drepturile fundamentale garantate de Uniune, inclusiv cele codificate în cartă și cele rămase la nivelul principiilor generale din dreptul Uniunii au vocație de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii, însă nu în afara unor asemenea situații⁷. Altfel spus, drepturile fundamentale garantate de Uniune trebuie să fie respectate atunci când o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii: nu pot exista situații care să țină de dreptul Uniunii fără ca drepturile fundamentale să poată fi aplicate⁸. Drepturile fundamentale sunt într-adevăr „umbra dreptului Uniunii”⁹.

5 A se vedea de exemplu Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 17 și jurisprudența citată).

6 Aceasta a fost practica adoptată de Curte și în hotărâri similare, în special în Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), pronunțată într-o cauză în care instanța de trimitere a făcut referire doar la cartă, dar nu a invocat nicio dispoziție concretă din Directiva TVA. A se vedea Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punctul 56).

7 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 19).

8 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 21).

9 Lenaerts, K., și Gutiérrez-Fons, J. A., „The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice”, în Peers, S., Hervey, T., Kenner, J., și Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, p. 1560-1593, la 1568.

30. Totuși, aceasta înseamnă totodată că trebuie să existe o normă în dreptul Uniunii care este aplicabilă, independentă și diferită de dreptul fundamental în sine¹⁰. Dispozițiile cartei (sau un anumit drept fundamental) nu pot fi invocate, prin ele însele, ca temei al competenței Curții¹¹. Altfel spus, o umbră nu își poate proiecta propria umbră.

31. Astfel, pentru aplicabilitatea drepturilor fundamentale garantate de Uniune de către autoritățile statelor membre, există o ecuație care leagă noțiunile „aplicabilitatea drepturilor fundamentale garantate de Uniune” și „incidența dreptului Uniunii”. Totuși, în loc să soluționeze problema, ecuația menționată aduce în prim plan adevărata întrebare: când intră sub incidența dreptului Uniunii o situație adusă în fața autorităților naționale?

2. Domeniul de aplicare al dreptului Uniunii

32. Din punct de vedere funcțional, este probabil ca o autoritate națională să acționeze în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii *cel puțin* în trei scenarii tipice¹². În primul rând, autoritatea națională aplică în mod direct un izvor al dreptului Uniunii într-o cauză cu care a fost sesizată, cel mai frecvent un regulament (scenariul *aplicării directe*). În al doilea rând, autoritatea națională aplică reglementări naționale care transpun sau pun în aplicare o măsură sau o obligație din dreptul Uniunii. Deși este probabil ca autoritatea națională să aplice un izvor al dreptului național într-o anumită cauză, dreptul Uniunii rămâne totuși pe fundal, cu siguranță pentru interpretare (scenariul *aplicării indirecte*). În al treilea rând, autoritatea națională se află într-o situație în care o normă națională utilizează derogări sau justificări ale restricțiilor permise de dreptul Uniunii (scenariul *derogării*)¹³.

33. Cea de a doua situație este prezentă în cauza de față. Spre deosebire de primul scenariu, există două niveluri de norme: cele naționale și cele ale Uniunii Europene. Problema pertinentă pentru acest tip de scenariu devine *apropierea* dintre obligația inițială din dreptul Uniunii și (ne)realizarea sa la nivel național sau, altfel spus, gradul de *specificitate* a normei sau a obligației din dreptul Uniunii care se află în discuție.

10 Desigur, aceasta nu exclude faptul că normele cuprinse în tratate sau în actele din dreptul derivat care exprimă un drept fundamental atrag de asemenea protecția dreptului fundamental corespunzător garantat de Uniune [cum este, de exemplu, dispoziția privind egalitatea de tratament inclusă în Directiva 2000/78/CE din 27 noiembrie 2000 de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă (JO 2000, L 303, p. 16, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 7)].

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

12 Aceasta este o scurtă introducere în prezenta cauză care nu epuizează, desigur, toate scenariile posibile și dezbaterile complexe corespunzătoare privind aplicabilitatea cartei – a se vedea de exemplu Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Konstantinidis (C-168/91, EU:C:1992:504, punctul 42 și următoarele), Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, punctul 15 și următoarele), Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, punctul 156 și următoarele), Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, punctul 110 și următoarele), Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punctul 25 și următoarele) sau Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauzele conexe SEGRO și Horváth (C-52/16 și C-113/16, EU:C:2017:410, punctul 122 și următoarele).

13 Această delimitare (din nou destul de simplificată) se concentrează asupra cauzei individuale la nivel național și asupra naturii izvoarelor de drept aplicate. Desigur, nu sunt puține celelalte clasificări și abordări; a se vedea de exemplu Sarmiento, D., „Who’s Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe”, *Common Market Law Review*, vol. 50, 2013, p. 1267-1304; Besselink, L. F. M., „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter”, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, vol. 8, 2001, p. 68-80; Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question”, *Common Market Law Review*, vol. 39, 2002, p. 945-994; Dougan, M., „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the «Scope of Union Law»”, *Common Market Law Review*, vol. 52, 2015, p. 1201-1245; Fontanelli, F., „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights”, *Columbia Journal of European Law*, vol. 20, 2014, p. 193-247.

34. Este posibil ca al doilea tip de situație, în care dreptul Uniunii stabilește un mandat sau obligă un stat membru să acționeze¹⁴, să fie considerat în mod tradițional mai puțin problematic decât situația „derogării”¹⁵. În fond, se admite că statele membre sunt obligate să adopte toate măsurile necesare pentru punerea în aplicare a dreptului Uniunii¹⁶. Totuși, jurisprudența recentă demonstrează complexitatea sporită a determinării situațiilor în care se consideră că statele membre pun în aplicare o obligație din dreptul Uniunii. Această complexitate este generată tocmai de incertitudinile privind situațiile care pot fi considerate ca având legătură cu dreptul Uniunii „în aval”¹⁷.

3. Când (și în ce măsură) un stat membru „pune în aplicare” dreptul Uniunii?

35. Chiar înainte de Hotărârea Åkerberg Fransson, într-o cauză referitoare la aplicarea principiului egalității în cazul termenelor de prescripție pentru recuperarea TVA-ului, Curtea a afirmat că „TVA-ul este incontestabil o chestiune reglementată de dreptul [Uniunii]”, chiar dacă normele procedurale naționale aflate în discuție nu au fost stabilite de dreptul Uniunii¹⁸.

36. În cauza Åkerberg Fransson, cu care prezenta cauză are o anumită asemănare, instanța de trimitere nu a identificat dispozițiile concrete din Directiva TVA pe care statul membru „le pune în aplicare”¹⁹. Totuși, Curtea a putut identifica obligația care revine statelor membre de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate fraudă, pe baza dispozițiilor generale din Directiva TVA care stabilesc cerințele generale privind colectarea TVA-ului și a principiului cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE²⁰.

37. Răspunsul furnizat în Hotărârea Åkerberg Fransson se referă în mod specific la „sanțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală”²¹. Se poate sugera totuși că, în loc să formuleze un criteriu cuprinzător pentru aprecierea domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, decizia respectivă a reprezentat mai degrabă „o declarație extrem de stufoasă privind rezultatul, iar nu un motiv pentru a ajunge la acesta”²². Astfel, întrebarea rămâne: există acum vreo dispoziție referitoare la TVA în statele membre care să intre sub incidența dreptului Uniunii?

38. Pe de o parte, există situații la nivel național care sunt probabil mai apropiate de dispozițiile specifice din Directiva TVA, precum stabilirea elementelor necesare ale unei declarații privind TVA-ul [articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA] sau prevederea unor sancțiuni efective și disuasive în vederea prevenirii evaziunii (articolul 273 din Directiva TVA).

14 Potrivit terminologiei utilizate de Lenaerts, K., „Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights”, *European Constitutional Law Review*, vol. 8, 2012, pp. 375-403, la 378.

15 A se vedea în legătură cu această dezbateră Jacobs, F., „Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice” *European Law Review*, vol. 26, 2001, p. 331-341. A se vedea recent Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauzele conexe SEGRO și Horváth (C-52/16 și C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Articolul 291 alineatul (1) TFUE.

17 A se vedea, cu privire la această dezbateră, de exemplu Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question”, *Common Market Law Review*, vol. 39, 2002, p. 945-994, la p. 976. A se vedea de asemenea în general Groussot, X., Pech, L. și Petursson, G. T., „The Scope of Application of EU Fundamental Rights on Member States’ Action: In Search of Certainty in EU Adjudication”, *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Hotărârea din 19 noiembrie 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, punctul 31).

19 A se vedea nota de subsol 6 de mai sus.

20 Aceste dispoziții au fost articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112, a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25). A se vedea în mod similar Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 20).

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

22 A se vedea, într-un context puțin diferit (în legătură cu jurisprudența Curții privind piața internă), Weatherill, S., în Adams, M și alții (editori), *Judging Europe’s Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2013, p. 87.

39. Pe de altă parte, chestiunea dacă trebuie sau nu trebuie să existe posibilitatea de a avea acces la dosar sau de a examina documentele cuprinse în acesta în cadrul unei proceduri privind TVA-ul desfășurate la nivel național este probabil mai dificil de asociat cu o dispoziție concretă din Directiva TVA. Desigur, se poate sugera că un asemenea element procedural este totuși cuprins în noțiunea „colectarea în mod corect a TVA” de la articolul 273 din Directiva TVA. Tocmai aceasta este însă problema: potrivit unei astfel de interpretări a domeniului de aplicare al dreptului Uniunii în cauzele din domeniul TVA-ului, există vreun element de fond, de procedură sau de structură instituțională legat, direct sau indirect, de colectarea TVA-ului care să nu intre sub incidența dreptului Uniunii?

40. Nu sunt puține exemplele surprinzătoare, ba chiar absurde: chestiunea dacă un stat membru este sau nu este obligat să asigure posibilitatea depunerii declarațiilor privind TVA-ul pe cale electronică (iar nu pe hârtie) intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii? Dar diferitele măsuri de austeritate care afectează o anumită administrație fiscală națională, precum reducerea considerabilă a numărului de funcționari în domeniul fiscal care prelucrează declarațiile privind TVA-ul, care este de natură să încetinească realizarea colectării TVA-ului? Sau modificarea competenței teritoriale a instanțelor care are un impact asupra rapidității controlului jurisdicțional în materie fiscală? În sfârșit, dar închiderea unui bufet din cadrul unui birou fiscal regional dintr-un stat membru care conduce la o scădere a productivității personalului care lucrează în biroul respectiv, întrucât acum trebuie să iasă din clădire pentru a-și cumpăra sandvișuri?

41. În toate situațiile menționate, se poate susține că măsura națională în cauză are un impact asupra „colectării corespunzătoare a TVA-ului” și intră astfel sub incidența dreptului Uniunii. Aceasta este abordarea în ceea ce privește definiția „domeniului de aplicare al dreptului Uniunii” în cauzele privind TVA-ul rezultată din Hotărârea Åkerberg Fransson? Dacă presupunem că răspunsul este negativ, se ridică întrebarea cu adevărat dificilă: unde și cum trebuie să fie stabilită limita?

4. Apropiere, necesitate, specificitate? Jurisprudența existentă

42. Din Hotărârea Curții Åkerberg Fransson pare să rezulte că criteriul nu este unul *subiectiv*: nici interesul inițial al Uniunii sau obiectivele urmărite de aceasta, nici intenția statului membru la adoptarea dispoziției naționale în cauză nu par să fie decisive²³.

43. Astfel, este probabil ca elementul decisiv să aibă o natură *obiectivă*. Totuși, atunci problema apropierii dintre cerința din dreptul Uniunii și norma națională sau, altfel spus, caracterul specific/concret al normei Uniunii care este pusă în aplicare dobândește o relevanță deosebită. Un criteriu obiectiv (sau, cu siguranță, o abordare obiectivă a unui criteriu) ar putea implica însă în practică orice, de la cerința „reflectării textului” în totalitate (dispoziția din dreptul Uniunii trebuie să prevadă o normă specială concretă care este apoi transpusă la nivel național) până la considerarea „colectării corespunzătoare a TVA-ului” ca fiind o dispoziție de tip „umbrelă” care face ca orice dispoziție națională referitoare la orice aspect al TVA-ului să intre în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

44. Există două seturi de cauze care sunt relevante atunci când se urmărește să se identifice, între aceste două extreme potențiale, o abordare rezonabilă: în primul rând, cauzele *generale* care privesc conturarea domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, în special pentru stabilirea aplicabilității drepturilor fundamentale garantate de Uniune și, în al doilea rând, cauzele mai *specifice* care abordează aceleași chestiuni în contextul TVA-ului.

²³ În Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punctele 40-41 și 60-63) a fost propusă o abordare bazată pe „prezența sau chiar participarea dreptului Uniunii la dreptul național în fiecare caz în parte”, care ar conduce atunci la realizarea unei distincții între situațiile în care punerea în aplicare a dreptului Uniunii (a obiectivelor sale) a fost *causa* pentru adoptarea normelor naționale și situațiile în care utilizarea acestor norme pentru punerea în aplicare a dreptului Uniunii la nivel național este o simplă *ocasio*. Totuși, cel puțin în ceea ce privește soluționarea cauzei respective, abordarea menționată nu a fost adoptată de Marea Cameră.

(a) Nivelul general

45. Curtea a clarificat deja că o simplă legătură „materială” sau „tematică” cu un instrument sau cu o dispoziție din dreptul Uniunii ori cu un domeniu de competență al Uniunii nu constituie o legătură suficientă cu dreptului Uniunii²⁴. Pentru aplicabilitatea drepturilor fundamentale garantate de Uniune este necesară existența unei legături mai puternice, care „depășește proximitatea materiilor menționate”²⁵.

46. Mai mult, jurisprudența a propus câteva elemente care pot fi utilizate pentru a „testa” legătura cu dreptul Uniunii. Unele dintre elementele elaborate de Curte pentru a verifica dacă o situație juridică intră în domeniul de aplicare al drepturilor fundamentale garantate de Uniune sunt: „dacă reglementarea națională în cauză are drept scop punerea în aplicare a unei dispoziții a dreptului Uniunii, caracterul acestei reglementări și aspectul dacă aceasta urmărește alte obiective decât cele acoperite de dreptul Uniunii, chiar dacă ea 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”²⁶.

47. Totuși, criteriile menționate nu sunt nici cumulative, nici exhaustive. Ele sunt doar criterii orientative care urmăresc să ofere câteva repere instanțelor naționale²⁷. Toate depind la nivel contextual de situația juridică aflată în discuție.

48. Se pare că este necesar un anumit *grad de specificitate* (sau apropiere)²⁸ – Acest element pare să fie însă destul de flexibil. Nu trebuie să existe în mod necesar o *legătură explicită* cu norma națională aflată în discuție²⁹. În plus, conținutul normei naționale aflate în discuție nu trebuie să fie stabilit în totalitate de dreptul Uniunii. Nu este obligatoriu ca dispozițiile naționale să „reflecte” dispozițiile din dreptul Uniunii pentru a intra sub incidența acestuia din urmă. De asemenea, din jurisprudența Curții rezultă cu claritate că, în situațiile în care statele membre dispun de o putere de apreciere extinsă³⁰ sau atunci când acestea fac uz de excepții sau derogările permise intră totuși sub incidența dreptului Uniunii, sunt aplicabile drepturile fundamentale garantate de Uniune³¹. În pofida acestui fapt, gradul de specificitate trebuie să depășească totuși simpla existență a unei legături cu un obiectiv al Uniunii sau cu un domeniu de competență al acesteia: el trebuie să atingă un anumit nivel de specificitate din punct de vedere normativ³².

24 A se vedea de exemplu Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții (C-198/13, EU:C:2014:2055, punctele 36 și 46, precum și jurisprudența citată).

25 A se vedea de exemplu 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 și alte hotărâri pronunțate înainte de semnarea cartei, cum sunt Hotărârea din 29 mai 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punctul 16), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631), punctele 21-23).

26 Mai multe hotărâri ale Curții fac referire la aceste criterii: a se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, punctul 79), Hotărârea din 8 mai 2013, Ymeraga și alții (C-87/12, EU:C:2013:291, punctul 41), Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctul 25), și Hotărârea din 10 iulie 2014, Julián Hernández și alții, C-198/13 (EU:C:2014:2055, punctul 37).

27 A se vedea în acest sens Thym, D., „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta“, *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, p. 941-951, la p. 944.

28 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, punctele 11 și 12), Hotărârea din 6 martie 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punctele 26 și 27), Hotărârea din 22 mai 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, punctele 50-56), și Hotărârea din 8 decembrie 2016, Eurosanamientos și alții (C-532/15 și C-538/15, EU:C:2016:932, punctul 54).

29 Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauza Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punctul 44).

30 A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 aprilie 2000, Karlsson și alții (C-292/97, EU:C:2000:202, punctul 35), și Hotărârea din 13 iunie 2017, Florescu și alții (C-258/14, EU:C:2017:448, punctul 48). A se vedea, cu privire la această dezbateră, Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punctele 52 și 53) și Concluziile avocatului generat Bot prezentate în cauza Florescu și alții (C-258/14, EU:C:2016:995, punctul 70).

31 A se vedea de exemplu Hotărârea din 21 decembrie 2011, N.S. și alții (C-411/10 și C-493/10, EU:C:2011:865, punctele 65-68), și Hotărârea din 16 februarie 2017, C. K. și alții (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, punctul 53).

32 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 38 și 39). A se vedea și Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauza Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punctul 45).

49. În plus, în pofida importanței relative a scopului măsurilor naționale care vizează punerea în aplicare a dreptului Uniunii³³, nu este întotdeauna necesar ca *obiectivele* urmărite de dispoziția națională aflată în discuție să se suprapună cu cele ale dispozițiilor specifice din dreptul Uniunii care determină legătura cu ordinea juridică a Uniunii.

50. Astfel, de exemplu, atunci când aplică decizia-cadru privind mandatul european de arestare³⁴, statele membre trebuie să se asigure că interdicția privind aplicarea unor tratamente inumane sau degradante de la articolul 4 din cartă nu este încălcată prin condițiile de detenție, deși mandatul european de arestare nu are niciun rol în stabilirea standardelor pentru executarea pedepselor cu închisoarea sau pentru condițiile de detenție³⁵. Un alt exemplu este cazul drepturilor procedurale. În Hotărârea DEB³⁶ s-a considerat că dispozițiile general aplicabile din dreptul național care reglementează accesul persoanelor juridice la asistență judiciară nu urmăresc în mod special punerea în aplicare a dreptului Uniunii și nici nu au exact același obiectiv. Totuși, acestea intră sub incidența dreptului Uniunii în virtutea dreptului la protecție jurisdicțională efectivă consacrat la articolul 47 din cartă în legătură cu căile de atac prevăzute în dreptul Uniunii – în particular, o procedură pentru exercitarea unei acțiuni în răspunderea statului introduse în temeiul dreptului Uniunii. Ele sunt *necesare* pentru a garanta că persoanele ale căror drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate au dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești.

51. Exemplul privind drepturile *procedurale* este semnificativ și pentru un alt motiv. Dreptul Uniunii nu instituie sau stabilește întotdeauna anumite norme procedurale. Dimpotrivă, se concentrează pe latura materială a dreptului sau a obligației. Totuși, drepturile procedurale sunt necesare pentru a asigura efectivitatea dreptului Uniunii. Având în vedere acest aspect, Curtea a precizat că, chiar dacă nu este reglementată în mod expres de dispozițiile din dreptul Uniunii care stabilesc drepturi sau obligații materiale, respectarea drepturilor procedurale, precum dreptul de a fi ascultat, este obligatorie³⁷. În particular, principiul respectării dreptului la apărare se aplică atunci când statele membre acționează sau adoptă decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, chiar dacă legislația aplicabilă a Uniunii nu prevede în mod expres formalități specifice³⁸.

(b) Taxa pe valoarea adăugată

52. Trecând la nivelul *specific* al TVA-ului și al procedurilor fiscale, Curtea nu a ezitat, în trecut, să includă mai multe elemente ale normelor, procedurilor și instituțiilor naționale în materie de TVA în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, fie în mod specific potrivit Directivelor TVA, fie în temeiul dispozițiilor tratatelor. Realizarea colectării corespunzătoare prin intermediul sancțiunilor constituie o

33 A se vedea în special Hotărârea din 13 iunie 2017, Florescu și alții (C-258/14, EU:C:2017:448, punctele 47 și 48).

34 Decizia-cadru 2002/584/JHA a Consiliului din 13 iunie 2002 privind mandatul european de arestare și procedurile de predare între statele membre (JO 2002, L 190, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 6, p. 3), astfel cum a fost modificată prin Decizia-cadru 2009/299/JHA a Consiliului din 26 februarie 2009 (JO 2009, L 81, p. 24, denumită în continuare „decizia-cadru”).

35 Hotărârea din 5 aprilie 2016, Aranyosi și Căldăraru (C-404/15 și C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, punctele 84 și 88).

36 Hotărârea din 22 decembrie 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punctul 33 și următoarele).

37 A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 49 și jurisprudența citată).

38 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punctul 38), și Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 31 și jurisprudența citată).

„punere în aplicare” a Directivei TVA³⁹. Trebuie să se considere că instituirea și aplicarea unor proceduri administrative care conduc la colectarea TVA-ului în sine intră sub incidența dreptului Uniunii⁴⁰. Prin urmare, prin stabilirea controalelor corespunzătoare și a deciziilor de impunere, statele membre respectă o obligație impusă de dreptul Uniunii.

53. Astfel, Curtea a confirmat că „nedeținerea declarației de TVA, precum și lipsa ținerii unei contabilități, care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice perceperea exactă a taxei și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun de TVA”⁴¹. Atunci când se confruntă cu asemenea situații, statele membre au în mod specific obligația „să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său [...] [și] sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate”⁴².

54. În plus, Curtea a aplicat adesea drepturile fundamentale garantate de Uniune în contextul unor proceduri jurisdicționale sau administrative legate de colectarea taxelor⁴³.

(c) Limita necesității funcționale rezonabile

55. Este clar că, până în prezent, abordarea Curții a fost una mai degrabă generoasă. Pe scara imaginară prezentată mai sus la punctul 43 din prezentele concluzii, în contextul particular al TVA-ului, tendința Curții este astfel mai degrabă aceea de a percepe „colectarea corespunzătoare a TVA-ului” ca fiind o „dispoziție de tip «umbrelă»” care este de natură să aducă orice normă națională referitoare la chestiunea respectivă în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

56. Acest raționament general de tip umbrelă pare să aibă însă cel puțin o limită. Limita în cauză funcționează ca o regulă de excludere de sub „umbrelă” sus-menționată. Este regula necesității funcționale (previzibile în mod rezonabil). Ea poate fi formulată după cum urmează: orice normă națională care contribuie la punerea în aplicare efectivă a unei obligații prevăzute în dreptul Uniunii la nivel național, chiar dacă nu este adoptată în mod special în acest scop, intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, *cu excepția situației în care* adoptarea și funcționarea normei naționale nu sunt rezonabil necesare în vederea punerii în aplicare a reglementării relevante a Uniunii.

57. Astfel, în contextul unui sistem național de TVA care funcționează adecvat, este rezonabil de așteptat ca un stat membru să prevadă proceduri administrative pentru colectarea TVA-ului și orice sancțiuni corespunzătoare care s-ar impune. De asemenea, este de așteptat ca, în cadrul unor astfel de proceduri, persoanele impozabile să beneficieze de anumite drepturi de bază, inclusiv de dreptul de a fi

39 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555), și Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti (C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264). A se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Scialdone (C-574/15).

40 A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 67), în care Curtea a afirmat că „o rectificare a TVA-ului ca urmare a constatării unei practici abuzive [...] constituie o punere în aplicare a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1), a articolului 273 din Directiva TVA și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă”.

41 A se vedea de exemplu Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56 și jurisprudența citată).

42 A se vedea de exemplu Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 37), Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punctul 21), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25).

43 A se vedea de exemplu Hotărârea din 29 martie 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 24 și următoarele) (privind termenele de prescripție și principiul termenului rezonabil în recuperarea creanțelor constând în TVA), și Hotărârea din 12 februarie 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punctul 33) (referitoare la procedurile administrative naționale aplicabile atunci când administrațiile fiscale au suspiciuni cu privire la existența unor practici abuzive). A se vedea de asemenea, referitor la taxele vamale, Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punctul 34 și următoarele) (privind dispozițiile Legii fiscale generale din Portugalia, care stabilește termene generale de notificare), și Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 28 și următoarele) (privind dreptul de a fi ascultat).

ascultate sau de dreptul la control jurisdicțional. *Felul particular* în care statele membre prevăd în mod concret elementele în cauză rămâne la aprecierea lor. Totuși, la un nivel mai mare de generalitate, rămâne așteptarea rezonabil previzibilă ca astfel de elemente să fie o parte necesară a colectării în mod corect a TVA-ului. În schimb, aspectul dacă declarația fiscală este depusă pe cale electronică sau pe hârtie ori dacă există un bufet în cadrul unui birou fiscal nu poate fi considerat în mod rezonabil o componentă necesară pentru realizarea colectării TVA-ului.

(d) Încheiere: despre faruri și umbre

58. Se admite deja că înțelegerea domeniului de aplicare al dreptului Uniunii prezentată mai sus în situații de punere în aplicare a acestuia de către statele membre este, în cel mai bun caz, o regulă generală aproximativă. Există în special două elemente care fac dificilă elaborarea unei reguli aplicabile în mod mai general pe baza jurisprudenței de până acum a Curții.

59. În primul rând, dreptul Uniunii acoperă astăzi o gamă largă de domenii juridice. Unele dintre domeniile respective includ acte juridice cu un domeniu de aplicare și o natură extrem de diferite. În plus, nu toate aceste domenii evoluează în același ritm. Totuși, orice regulă jurisdicțională *general* aplicabilă demnă de o asemenea denumire trebuie să fie aibă o aplicabilitate mai largă, altfel spus să nu fie limitată doar la domeniul legislației în materie de TVA, ci să fie aplicabilă transversal. Astfel, este greu de conceput că ar trebui să existe un criteriu care să definească domeniul de aplicare al dreptului Uniunii în cauzele care privesc TVA-ul, alt criteriu în cauzele care privesc securitatea socială și alt criteriu în domeniul cooperării judiciare, cu un subcriteriu special pentru cauzele în care este aplicabil dreptul penal. De asemenea, regula menționată ar trebui să se întemeieze în principal pe criterii normative, și anume caracteristicile normative identificabile *ex ante* ale normei Uniunii și ale normelor naționale în cauză, iar nu pe impactul lor social potențial⁴⁴.

60. În al doilea rând, procedura preliminară este un sistem de cooperare judiciară bazat pe cazuri individuale. Scopul său nu este realizarea unui control abstract al legislației naționale, ci interpretarea dreptului Uniunii în contextul unei cauze concrete aflate în fața unui judecător național. În contextul unei competențe configurate astfel, se întâmplă inevitabil ca într-o anumită cauză, dacă se arată că un element al procedurii sau al structurilor instituționale ale unui stat membru are o legătură clară cu exercitarea unui drept garantat de dreptul Uniunii în cazul individual, acesta va intra efectiv în sfera de reglementare a dreptului Uniunii, chiar dacă este probabil ca aceeași normă națională, analizată în mod abstract ca atare, să fie considerată în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii⁴⁵.

61. Totuși, spre deosebire de problema existenței umane, nu considerăm că cea de a fi sau de a nu fi inclus în domeniul dreptului Uniunii trebuie să fie prin definiție bipolară: fie o cauză este în totalitate „inclusă”, fie complet „exclusă” din domeniul său de aplicare.

⁴⁴ Nu sunt puține exemplele din diferite domenii ale dreptului Uniunii care confirmă faptul că acele criterii care urmăresc să se întemeieze pe impactul social ulterior al normei sunt dificil (sau chiar imposibil) de utilizat în practică și, mai mult, există riscul ca impactul social să se modifice, ceea ce ar însemna atunci în mod efectiv că o normă națională poate să intre și să iasă de sub incidența dreptului Uniunii în timp. Un exemplu ar putea fi obligația verificării aspectului dacă o măsură națională are sau nu are o *influență semnificativă asupra comercializării* pentru a stabili dacă ea constituie o „altă cerință” care este supusă notificării potrivit Directivei 98/34/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 iunie 1998 de stabilire a unei proceduri pentru furnizarea de informații în domeniul standardelor și reglementărilor tehnice (JO 1998, L 204, p. 37, Ediție specială, 13/vol. 23, p. 207) [a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza M. și S. (C-303/15, EU:C:2016:531, punctele 63-66)].

⁴⁵ A se vedea de exemplu Ordonanța din 28 noiembrie 2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio, (C-258/13, EU:C:2013:810, punctul 23). Această cauză, la fel ca cea în care s-a pronunțat Hotărârea DEB, privește accesul la asistență judiciară al persoanelor juridice. Totuși, după cum a afirmat Curtea, „spre deosebire de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea DEB, citată anterior, în care Curtea a interpretat articolul 47 din cartă în cadrul unei proceduri în răspundere a statului introduse în temeiul dreptului Uniunii, decizia de trimitere nu cuprinde niciun element concret care să permită să se considere că Sociedade Agrícola ar fi introdus o cerere de asistență judiciară în cadrul unei acțiuni în justiție care are ca obiect protecția drepturilor care îi sunt conferite de dreptul Uniunii”.

62. Curtea a admis deja că există o diferență între situațiile care sunt reglementate complet de dreptul Uniunii și cele în care statele membre păstrează o marjă de manevră considerabilă. În cea din urmă situație, cu condiția ca nivelul de protecție a drepturilor fundamentale garantate de Uniune să fie respectat, instanțele naționale rămân libere să aplice standardele naționale de protecție a drepturilor fundamentale⁴⁶.

63. Proiectând acest raționament în problema domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, ar trebui să existe o scară, o gradație a intrării „în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii”, în funcție tocmai de *apropierea* de o cerință concretă și specifică a acestuia: cu cât o situație este mai aproape de o cerință clar definită din dreptul Uniunii, cu atât statele membre dispun de o putere de apreciere mai mică și cu atât mai riguros este controlul. Invers, cu cât o cauză se îndepărtează de o normă clară și specială din dreptul Uniunii, rămânând în continuare sub incidența sa, cu atât este mai mare puterea de apreciere a statelor membre în privința modului în care pun în aplicare obligația respectivă.

64. Metaforic vorbind, ceea ce se sugerează, este că, în loc de a căuta inorogul mitic sub forma unui criteriu clar definit și previzibil în funcție de care trebuie să se stabilească dacă statele membre „acționează în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii” în situația transpunerii sau a punerii în aplicare a acestuia, care trebuie să recunoaștem că este dificil de identificat în dreptul Uniunii în stadiul său actual, Curtea ar putea eventual să adopte o anumită „abordare de tip far”: cu cât crește apropierea de o anumită normă specifică și concretă din dreptul Uniunii, cu atât există mai puțină putere de apreciere din perspectiva dreptului național. Invers, cu cât crește depărtarea față de far, fără a ieși totuși din raza sa de lumină (altfel spus fără a determina aplicarea regulii de excludere în cazul necesității funcționale rezonabile, care a fost analizată mai sus la punctele 55-57), cu atât mai puțin riguros este controlul.

65. Dar un lucru rămâne clar: acolo unde există lumină, trebuie să existe și umbră (cea a drepturilor fundamentale garantate de Uniune)⁴⁷. Dacă, în virtutea dreptului Uniunii, statele membre sunt obligate să asigure punerea în aplicare efectivă în numele acestuia, aplicarea respectivă trebuie controlată din aceeași sursă, și anume prin drepturile fundamentale garantate de UE. Ar fi de neconceput ca statele membre să fie obligate să realizeze anumite activități (precum colectarea efectivă a TVA-ului), în timp ce controlul și limitele lor să ajungă brusc în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii.

5. Prezenta cauză

66. Prezenta cauză privește aplicarea normelor naționale din Codul de procedură fiscală referitoare la dreptul individual la apărare într-o procedură de stabilire și colectare a TVA-ului.

67. Deși garanțiile procedurale cuprinse în general în Codul de procedură fiscală nu sunt prevăzute în mod specific în dreptul Uniunii, aceste norme fac parte din procesul general de colectare corespunzătoare a TVA-ului. Faptul că într-o procedură privind TVA-ul desfășurată adecvat se presupune că administrația fiscală comunică cu persoana impozabilă, nu doar pentru a furniza persoanei respective niște informații referitoare la decizia care urmează să fie luată, ci și în vederea verificării întregului ansamblu de fapte relevante pe care dorește să își întemeieze decizia, nu poate fi considerat un element inutil sau imprevizibil al procedurii.

⁴⁶ Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 29), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punctul 60). A se vedea de exemplu Hotărârea din 30 mai 2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, punctele 52-55).

⁴⁷ Revenind astfel la punctul de plecare al Hotărârii Åkerberg Fransson de la punctul 29 de mai sus.

68. De fapt, o inspecție fiscală prin care se urmărește verificarea aspectului dacă o persoană a devenit supusă la plata TVA-ului și dacă operațiunile sale comerciale sunt însoțite de documentele corespunzătoare nu este, pe o bază pur textuală, mai îndepărtată de formularea articolului 213 alineatul (1) și a articolului 242 alineatul (1) din Directiva TVA decât sunt termenii „sanctiunile fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală” de formularea articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva TVA⁴⁸.

69. Prin urmare, Curtea este competentă să răspundă la întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere.

C. Accesul la dosar în procedurile de colectare a TVA-ului

70. Ca o clarificare preliminară, întrebarea adresată de instanța de trimitere privește doar problema accesului la informațiile și documentele cuprinse în dosarul administrativ. Astfel, prezenta cauză nu se referă la niciunul dintre elementele unei decizii de impunere (materiale), precum calitatea reclamanților ca persoane impozabile sau determinarea caracterului de operațiuni impozabile.

71. În plus, întrebarea astfel cum a fost formulată de instanța de trimitere menționează în mod explicit practica administrativă națională. Totuși, după cum susține Comisia, nu este clar dacă autoritățile fiscale au aplicat corect în speță obligațiile procedurale rezultate din dreptul național care privesc dreptul la apărare, inclusiv dreptul de a fi ascultat. Dincolo de acest caz individual, decizia de trimitere nu furnizează detalii suplimentare legate de ceea ce ar trebui să fie practica națională contestată. Astfel, aspectul dacă practica administrativă națională este în conformitate cu dreptul național rămâne o chestiune care trebuie să fie verificată de instanța națională.

72. Având în vedere clarificările de mai sus, considerăm că este necesar să reformulăm întrebarea adresată de instanța de trimitere, pentru a permite Curții să ofere un răspuns util: principiul general al respectării dreptului la apărare impune ca, în procedurile administrative naționale prin care se urmărește colectarea TVA-ului, o persoană să aibă acces la toate informațiile și documentele cuprinse în dosarul administrativ și pe care autoritatea publică le-a avut în vedere cu ocazia emiterii deciziei sale?

73. Răspunsul nostru la întrebarea menționată este structurat după cum urmează: vom analiza mai întâi izvorul precis al dreptului aflat în discuție în prezenta cauză (1), înainte de a examina ce anume impune respectarea dreptului la apărare în ceea ce privește accesul la informații și documente în contextul procedurilor administrative naționale de punere în aplicare a Directivei TVA (2).

1. Dreptul sau principiul general aplicabil

74. Instanța de trimitere a adresat întrebarea sa exclusiv cu privire la principiul respectării dreptului la apărare⁴⁹. În opinia noastră, această formulare a întrebării este corectă. Nici articolul 48, nici articolul 41 din cartă nu sunt aplicabile în împrejurările din speță.

⁴⁸ A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27).

⁴⁹ Spre deosebire de Hotărârea din 17 iulie 2014, YS și alții (C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 68), în care Curtea a subliniat faptul că întrebarea a fost adresată exclusiv cu privire la articolul 41 din cartă.

75. În primul rând, articolul 48 din cartă nu este relevant în prezenta cauză. Dispoziția respectivă prevede prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare de care trebuie să beneficieze orice persoană „acuzată”. Reclamantii din procedura principală nu au fost „acuzati”. Ei au primit doar o decizie de impunere care stabilește obligațiile lor fiscale⁵⁰.

76. În al doilea rând, articolul 41 alineatul (2) litera (b) din cartă include în mod expres dreptul de acces la dosar ca o componentă a dreptului la bună administrare. Această dispoziție este însă în mod clar limitată la instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii (a). În plus, există o diferență între articolul 41 din cartă și principiul respectării dreptului la apărare (b) în ceea ce privește domeniul de aplicare și conținutul său precis.

(a) Dreptul de acces la dosar ca o componentă a dreptului la bună administrare

77. După câteva ezitări inițiale⁵¹, Curtea a statuat în mod repetat că, potrivit textului său, articolul 41 din cartă se adresează numai instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii Europene⁵².

78. O asemenea interpretare nu a fost unanim acceptată. A fost exprimată o opinie contrară, care sugerează că interpretarea menționată pare să contrazică norma generală privind domeniul de aplicare al articolului 51 alineatul (1) din cartă. Ea exclude acțiunile statelor membre chiar dacă sunt realizate pentru punerea în aplicare a dreptului Uniunii⁵³.

79. Trebuie să admitem că nu vedem nicio asemenea contradicție, pentru cel puțin patru motive.

80. În primul rând, textul este foarte clar. Alineatul (1) al articolului 41 din cartă limitează în mod distinct, în ceea ce privește întregul articol, aplicarea sa la „instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii”. În opinia noastră, ar trebui să existe argumente extrem de puternice pentru a rescrie în mod efectiv pe cale jurisdicțională un enunț clar din dreptul primar, unul care, mai mult, a fost adoptat destul de recent.

81. În al doilea rând, prin definirea explicită a destinatarilor dispoziției dedicate dreptului la bună administrare, articolul 41 din cartă exprimă intenția legiuitorului (constituțional) de a adopta dispoziții specifice aplicabile Uniunii Europene atunci când acționează prin *administrația sa directă*. În esență, în ceea ce privește aplicabilitatea respectivei dispoziții specifice din cartă, articolul 41 conține propria sa *lex specialis* la definirea generală a domeniului de aplicare al cartei prin articolul 51 alineatul (1). Nu vedem nimic contradictoriu sau incoerent într-o asemenea construcție: de fapt, este un lucru destul de obișnuit ca un act normativ să își definească propriul domeniu de aplicare (personal, material) în moduri diferite. Ar putea să existe o dispoziție cuprinzătoare privind aplicabilitatea care este general

50 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 83). În pofida faptului că în prezenta cauză au fost aplicate sancțiuni administrative pentru întârzierea în efectuarea plăților, nici în cererea de decizie preliminară, nici în observațiile părților nu există indicii care să sugereze că sancțiunile respective au caracter penal.

51 A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punctele 81-84), în care Curtea a afirmat că principiul respectării dreptului la apărare a fost consacrat de articolul 41 din cartă și a precizat că, „după cum rezultă din însuși modul său de redactare, această dispoziție este de aplicabilitate generală”.

52 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punctul 28), Hotărârea din 17 iulie 2014, YS și alții (C-141/12 și C-372/12, EU:C:2014:2081, punctul 67), Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 44), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 83), și Hotărârea din 9 martie 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punctul 60).

53 A se vedea Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauza Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, punctul 47), unde acesta afirmă: „Considerăm că nu este nici coerent, nici conform cu jurisprudența Curții ca modul de redactare a articolului 41 din cartă să poată introduce astfel o excepție de la norma prevăzută la articolul 51 din aceasta, care ar permite, prin urmare, statelor membre să nu aplice un articol din cartă, chiar și în cazul în care pun în aplicare dreptul Uniunii. De asemenea, ne exprimăm preferința netă pentru aplicabilitatea articolului 41 din cartă statelor membre atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii [...]” A se vedea de asemenea cu privire la această dezbatere. Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, punctele 28-32) și în cauza M (C-560/14, EU:C:2016:320, punctul 27), precum și Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza N. (C-604/12, EU:C:2013:714, punctul 36).

aplicabilă în măsura în care nu se prevede altfel. Într-adevăr, ar putea exista, în același timp, una sau mai multe dispoziții specifice care definesc propriul lor domeniu de aplicare, precizând de exemplu că articolul X sau titlul Y din actul în cauză se aplică doar unei anumite categorii de persoane sau în anumite situații.

82. Din această perspectivă, articolul 41 din cartă constituie o expresie specifică a unui drept fundamental autonom care protejează persoanele doar atunci când ele vin în contact cu *administrația directă* a Uniunii Europene, care este definită de tratate ca fiind „o administrație europeană transparentă, eficientă și independentă”⁵⁴.

83. În al treilea rând, există argumentul sistematic. Limitarea „destinatariilor” care au obligația să respecte articolul 41 din cartă este în concordanță cu logica generală a cartei, care, în mai multe dintre dispozițiile sale cuprinse în titlul V, stabilește în mod specific drepturile esențiale de care beneficiază persoanele atunci când intră într-o relație directă cu organele administrative și politice ale Uniunii⁵⁵.

84. În sfârșit, există argumentul constituțional mai larg. În contextul insistenței solide și bine documentate a legiuitorului constituțional privind limitarea potențialei expansiuni a drepturilor consacrate de cartă asupra competențelor neatribuite⁵⁶, limitarea expresă a destinatariilor unora dintre dispozițiile cartei cu greu ar putea fi considerată o omisiune nedorită sau o simplă scăpare a legiuitorului constituțional⁵⁷.

85. Pe scurt, considerăm că articolul 41 din cartă constituie o dispoziție care vizează în mod specific administrația directă a Uniunii Europene în scopul stabilirii unui standard de protecție înalt și autonom. Prin urmare, articolul 41 nu este aplicabil în prezenta cauză.

(b) Principiul general al respectării dreptului la apărare și al bunei administrări

86. Discuția privind domeniul de aplicare al articolului 41 din cartă ilustrează discuția mai generală privind interdependența dintre principiile generale și drepturile din cartă⁵⁸. Tocmai întrucât articolul 41 din cartă definește domeniul său de aplicare prin referire la administrația *directă* a Uniunii Europene, relația sa cu principiile bunei administrări și dreptului la apărare rămâne o temă destul de controversată⁵⁹.

54 Articolul 298 alineatul (1) TFUE.

55 Precum este dreptul de acces la documente (articolul 42), dreptul de a sesiza Ombudsmanul European cu privire la cazurile de administrare defectuoasă (articolul 43) sau dreptul de a adresa petiții Parlamentului European (articolul 44). Toate drepturile menționate sunt de asemenea limitate în mod logic în ceea ce privește „destinatarii” lor.

56 Articolul 51 alineatul (2) din cartă și articolul 6 alineatul (1) TUE.

57 Unii autori leagă în mod expres acest fapt de reticența statelor membre: „Intenția aflată în spatele unui asemenea mod de redactare este reasigurarea statelor membre că nu vor trebui să țină seama de principiul bunei administrări în procedurile administrative pur naționale, inclusiv în cele care implică aplicarea dreptului comunitar” Duthel de la Rochère, J., „The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration” în Arnall, A., și alții (editori), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, pp. 157-172. la 170. A se vedea și Kanska, K., „Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights”, *European Law Journal*, vol. 10, 2004, p. 296-326, la p. 310.

58 A se vedea cu privire la această dezbateră Hofmann, H., și Mihaescu, C., „The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case”, *European Constitutional Law Review*, vol. 9, 2013, p. 73-101, la p. 73.

59 A se vedea în general Mihaescu Evans, B.C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, vol. 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Jurisprudența „anterioară cartei” care aplică în mod specific *principiul general* al bunei administrări în cazul procedurilor administrative naționale este destul de limitată. A se vedea Hotărârea din 21 iunie 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, punctul 25).

87. Totuși, este clar că mai multe dintre diferitele componente „operative” puse sub umbrela „dreptului la bună administrare” de articolul 41 alineatul (2) reflectă de asemenea principiile generale specifice din dreptul Uniunii⁶⁰. O importanță deosebită în acest sens prezintă principiile generale de respectare a dreptului la apărare, inclusiv dreptul de a fi ascultat sau obligația de motivare⁶¹.

88. Este la fel de clar că principiul protecției dreptului la apărare, care este relevant în împrejurările din prezenta cauză, este aplicabil statelor membre atunci când acționează în cadrul domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, dacă autoritățile naționale au în vedere adoptarea unei măsuri care are efecte negative asupra persoanei în cauză⁶².

89. Pe de altă parte, poate fi pus sub semnul întrebării faptul că asemenea principii generale, precum dreptul la apărare în prezenta cauză, au exact același conținut ca articolul 41 din cartă. În primul rând, prin limitarea explicită care rezultă din modul de redactare a articolului 41 din cartă, după cum a arătat avocatul general Kokott, conținutul său „nu poate fi pur și simplu extins la organele naționale, chiar atunci când acestea aplică dreptul [Uniunii]”⁶³. La un nivel mai conceptual, o asemenea abordare s-ar apropia în mod periculos de eludarea dispoziției exprese de la articolul 41 din cartă.

90. Având în vedere această observație importantă, fiecare dintre componentele articolului 41 trebuie să fie analizată cu grijă și în mod independent. Aceasta este situația în special în cazul dreptului de acces la dosar, care a ajuns să fie inclus în formularea articolului 41 în urma unei evoluții jurisprudențiale care și-a avut la rândul său originile în evaluarea practicii instituțiilor Uniunii în domeniul specific al dreptului concurenței⁶⁴.

91. Pe scurt, principiul general aplicabil este respectarea dreptului la apărare. Conținutul său în ceea ce privește aplicarea de către statele membre a dreptului Uniunii poate să difere de garanțiile (speciale și autonome) prevăzute la articolul 41 din cartă, care sunt aplicabile administrației directe a Uniunii. Ținând seama de toate aceste considerații, vom analiza cerințele dreptului la apărare în împrejurări cum sunt cele aflate în discuție în procedura principală în secțiunea următoare.

2. Accesul la informațiile și documentele care formează temeiul unei decizii naționale

92. Reclamantii au susținut că dreptul de acces la dosar, consacrat la articolul 41 alineatul (2) litera (b) din cartă, nu este reglementat în mod expres în dreptul național în ceea ce privește procedurile fiscale⁶⁵. Prin urmare, contribuabilii își exercită dreptul de a fi ascultați fără a avea un acces corespunzător la dosarul lor. Mai precis, reclamantii au arătat că, în cursul procedurii administrative, ei nu au avut acces la toate documentele cuprinse în dosarul lor, în special la documentele colectate

60 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 mai 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punctele 49 și 50), în care Curtea a afirmat că dreptul la buna administrare consacrat la articolul 41 din cartă reflectă un principiu general al dreptului Uniunii și a statuat că, „întrucât [...] un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, cerințele care rezultă din dreptul la bună administrare, în special dreptul oricărei persoane de a beneficia de un tratament imparțial și într-un termen rezonabil, își găsesc aplicarea în cadrul unei proceduri de acordare a protecției subsidiare, precum cea în discuție în litigiul principal, desfășurată de autoritatea națională competentă”. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punctul 85 și următoarele), și Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, punctul 77).

61 A se vedea de exemplu Hotărârea din 15 octombrie 1987, Heylens și alții (222/86, EU:C:1987:442, punctul 15), Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 45 și următoarele), și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punctele 30-34).

62 A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 38 și jurisprudența citată).

63 Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punctul 25).

64 A se vedea în această privință Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Aalborg Portland și alții/Comisia (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P și C-219/00 P, EU:C:2004:6, punctul 68). A se vedea și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza BPB Industries și British Gypsum/Comisia (C-310/93 P, EU:C:1994:408, punctul 112 și următoarele). Explică aceste origini, în general, Nehl, H.P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999, p. 45 și următoarele.

65 Așteia fac referire la articolul 9 alineatul (1), la articolul 43 alineatul (2) litera (j) și la articolul 107 alineatele (2) și (4) din Codul de procedură fiscală aplicabil în cauză.

înainte de începerea oficială a inspecției fiscale⁶⁶. Documentele colectate înainte de începerea inspecției fiscale au fost incluse în dosar abia în etapa jurisdicțională, la cererea instanței de trimitere. Documentele respective nu au fost incluse în anexele menționate în deciziile de impunere inițiale. Ei susțin că documentele în cauză au fost ascunse pentru mascarea existenței unei investigații fiscale înainte de începerea efectivă a inspecției fiscale.

93. Reclamanții arată în continuare că, în contextul procedurii naționale, nu este posibilă invocarea unor noi argumente în faza judiciară – și anume după trimiterea dosarului administrativ către instanță în conformitate cu dispozițiile din dreptul național. Aceștia susțin în particular că, potrivit jurisprudenței Curții⁶⁷, încălcarea dreptului de acces la dosar nu poate fi remediată prin acordarea accesului în etapa procedurii jurisdicționale. Ei afirmă că, într-o asemenea situație, persoana în cauză nu trebuie să arate că, dacă ar fi avut acces la dosar, rezultatul procedurii administrative ar fi fost diferit, ci doar că ar fi putut utiliza elementele cuprinse în dosarul administrativ în apărarea sa.

94. Comisia și guvernul român nu sunt de acord cu argumentele reclamanților. În opinia lor, dreptul la apărare nu a fost încălcat în prezenta cauză.

95. Guvernul român susține că dispozițiile aplicabile din dreptul național garantează dreptul de a fi ascultat înainte de luarea unei decizii și dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul procedurii⁶⁸. Dreptul național prevede că organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale și care acordă acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. Raportul final de inspecție fiscală este comunicat contribuabilului împreună cu anexele sale, care cuprind toate documentele relevante luate în considerare de administrația fiscală ca temei pentru decizia de impunere. În plus, guvernul român afirmă că încălcarea cerințelor menționate conduce la anularea actului administrativ fiscal.

96. În același sens, Comisia susține că nu există o încălcare a dreptului la apărare. Reclamanții nu au solicitat accesul la dosarul lor și nu au răspuns invitației autorităților fiscale de a avea acces la documente în cadrul procedurilor jurisdicționale. Ei nu au invocat necunoașterea documentelor care constituie temeiul deciziei fiscale. Potrivit Comisiei, dreptul de a fi ascultat este respectat atunci când decizia se bazează pe elemente comunicate de reclamant și care privesc un context juridic și factual cunoscut de acesta. Mai mult, referitor la accesul la dosar în etapa jurisdicțională, Comisia susține că reclamanții nu au arătat că documentele la care nu au avut acces și pe baza cărora a fost luată decizia puteau fi invocate în apărarea lor.

97. În opinia noastră, argumentele reclamanților nu pot fi admise. Înainte de a prezenta detaliat motivele în acest sens, sunt necesare câteva clarificări.

(a) Acces la ce mai exact?

98. O parte a problemei în cauza de față, care era deja evidentă în etapa admisibilității, este lipsa evidentă de claritate în ceea ce privește obiectul accesului solicitat mai exact de reclamanți, ceea ce trebuia să li se acorde și ceea ce nu li s-a acordat. Această lipsă de claritate a fost amplificată și mai mult în cadrul ședinței, când a devenit evident că diferitele părți înțeleg termenii „accesul la dosar” în mod foarte diferit. Astfel, conținutul exact al informațiilor solicitate în prezenta cauză rămâne evaziv.

66 În particular, ei susțin că nu au primit accesul la mai multe informații care puteau să fie relevante. Ei susțin că informațiile obținute de autoritățile fiscale înainte de inițierea oficială a inspecției fiscale, de exemplu prin consultări cu notari și bănci, consultarea unor diferite baze de date, schimburi de informații cu alte autorități sau cereri de asistență din partea altor state membre, trebuie să fie de asemenea acoperite de dreptul de acces la dosar.

67 Reclamanții au făcut în mod repetat referire, în observațiile lor orale și scrise, la Hotărârea din 25 octombrie 2011, Solvay/Comisia (C-109/10 P, EU:C:2011:686, punctele 54-57).

68 Ei fac referire la articolele 9, 43 și 107 din Codul de procedură fiscală, citate la punctele 10-12 din prezentele concluzii.

99. Pentru acest motiv, înainte de a continua analiza întrebării preliminare, trebuie să clarificăm trei variabile: acces la *ce*, *când* și *cum*.

100. Variabila „ce” face referire la obiectul dreptului de acces: ce anume este un „dosar” la care se solicită accesul? Ansamblul tuturor documentelor cuprinse într-un dosar administrativ referitoare la întreaga procedură sau doar documentele concrete din dosar care constituie temeiul deciziei? Dosarul complet înseamnă probabil întregul dosar, inclusiv toate elementele care nu sunt legate în mod direct de decizia adoptată, precum unele note interne, proiecte, calcule auxiliare și toate informațiile obținute de la terți.

101. Variabila „când” are în vedere „momentul” accesului și faptul că este posibil ca informațiile și documentele să fie obținute în momente diferite: anchetele preliminare, perioada investigației administrative oficiale care conduce la emiterea deciziei de impunere sau faza ulterioară de executare.

102. Variabila „cum” desemnează modul de acordare a accesului: poate fi la cererea reclamantilor sau în urma unei invitații din partea organului fiscal ori ar trebui acordat din oficiu, ceea ce ar însemna probabil obligația organului fiscal de a copia și a trimite reclamantului dosarul, integral sau parțial, fără a exista o solicitare specială în acest sens.

103. Dacă am înțeles corect argumentele reclamantilor, astfel cum au fost explorate în continuare în cadrul ședinței, ei par să urmărească acordarea unui acces automat la întregul dosar administrativ privind procedura de stabilire a obligațiilor fiscale, chiar și în etapa anchetei preliminare, iar accesul respectiv trebuie să le fie acordat din oficiu de către autorități, fără a fi necesară nici măcar solicitarea sa.

104. Considerăm că argumentul menționat trebuie să fie în mod clar respins: principiul general al respectării dreptului la apărare din dreptul Uniunii nu garantează un asemenea drept. În opinia noastră, concluzia care poate fi trasă din dreptul la apărare în cadrul unor proceduri naționale precum cea de față este mult mai restrânsă și nuanțată: o persoană trebuie să aibă acces, la cerere, la informațiile și documentele care constituie temeiul deciziei administrative pe care administrația preconizează să o adopte.

(b) Analogia (incorectă) cu dreptul de acces la dosar din dreptul Uniunii în materie de concurență

105. În susținerea argumentelor lor, reclamantii au invocat jurisprudența Curții referitoare la accesul la dosar în cauzele din domeniul dreptului concurenței. În primul rând, aceștia susțin că, potrivit acestei orientări a jurisprudenței, există un drept de acces la întregul dosar. În al doilea rând, ei afirmă că încălcarea dreptului respectiv atrage anularea deciziei dacă persoana interesată ar fi putut să utilizeze documentele în apărarea sa.

106. Jurisprudența Curții confirmă faptul că aprecierea aspectului dacă a avut loc încălcarea dreptului la apărare într-o anumită situație ar trebui să fie făcută ținând seama nu doar de împrejurările concrete aflate în discuție, ci și de natura actului respectiv și de normele juridice care reglementează chestiunea în cauză⁶⁹. Aceasta înseamnă că cerințele specifice care decurg din principiul respectării dreptului la apărare și consecințele generate de încălcarea sa pot să fie diferite în funcție de elementele sus-menționate. Prin urmare, este important să se țină cont în mod corespunzător de sistemul și

⁶⁹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 54), și Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 97 și jurisprudența citată).

domeniul de aplicare al dispozițiilor din dreptul Uniunii în sfera cărora acționează statul membru întrucât, atunci când dispozițiile respective nu stabilesc anumite garanții procedurale (iar astfel nu se poate considera că dreptul Uniunii a determinat în totalitate situația juridică), dreptul la apărare trebuie să fie, în principiu, garantat prin intermediul dreptului procedural național.

107. În consecință, argumentele sus-menționate invocate de reclamantii ignoră diferența fundamentală dintre natura cauzelor în domeniul dreptului concurenței și cea a altor proceduri naționale generale care se desfășoară în cadrul domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, precum procedura de colectare a TVA-ului. Trebuie să subliniem în special două diferențe decisive.

108. În primul rând, natura procedurilor este pur și simplu foarte diferită. Dreptul concurenței stabilește sancțiuni care, prin natura și gravitatea lor, au un caracter cvasipenal⁷⁰. În schimb, procedurile din prezenta cauză au ca obiect verificarea cuantumului taxei datorate. În schimb, procedurile din prezenta cauză au ca obiect verificarea cuantumului taxei datorate⁷¹. Cu excepția cazului în care aderăm la curente de filosofie politică mai degrabă marginale, este improbabil ca generarea și colectarea taxelor să poată fi considerate de natură penală.

109. În al doilea rând, jurisprudența privind accesul la dosar în procedurile reglementate de legislația Uniunii în materie de concurență stabilește un standard autonom aplicabil acțiunii instituțiilor Uniunii în contextul adoptării deciziilor prin care se aplică sancțiuni. Procedurile menționate și consecințele lor sunt reglementate exclusiv de dreptul Uniunii. Astfel, standardul de protecție trebuie să fie suficient de solid și ridicat din perspectiva dreptului Uniunii, întrucât numai instituțiile acestea pot să adopte și să reexamineze asemenea decizii. În acest context concret a fost elaborată jurisprudența specifică referitoare la dreptul de acces la dosar în cauzele din domeniul concurenței, în paralel cu evoluția practicii administrative și a reglementării chestiunii respective la nivelul Uniunii⁷².

110. În schimb, în lipsa unor norme procedurale specifice în dreptul Uniunii, condițiile procedurale pentru respectarea dreptului la apărare și consecințele încălcării sale sunt reglementate în principiu de dreptul național⁷³. Există, desigur, cerințe în cadrul dreptului Uniunii, dar ele sunt stabilite, potrivit raționamentului deja prezentat⁷⁴, la un nivel diferit.

111. Prin urmare, jurisprudența invocată de reclamantii în prezenta procedură nu poate fi transpusă în cazul procedurilor naționale de colectare a TVA-ului.

(c) Caracterul efectiv al dreptului la apărare

112. În ce ar putea consta atunci aceste standarde? Limitele posibilității de alegere care revine statelor membre în această privință decurg din binecunoscutele cerințe privind echivalența și efectivitatea. Normele procedurale naționale ar trebui să fie similare celor aplicabile potrivit dreptului național în situații comparabile. Ele nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la apărare conferit de dreptul Uniunii⁷⁵.

⁷⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, Hüls/Comisia (C-199/92 P, EU:C:1999:358, punctul 150). A se vedea și Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 27 septembrie 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. împotriva Italiei din 27 septembrie 2011, CE:ECHR:2011:0927UD004350908, §§ 38-42. În consecință, Curtea a afirmat că articolul 48 din cartă se aplică în contextul procedurilor din domeniul dreptului concurenței. A se vedea de exemplu Hotărârea din 22 noiembrie 2012, E.ON Energie/Comisia (C-89/11 P, EU:C:2012:738, punctele 72 și 73).

⁷¹ A se vedea nota de subsol 50 de mai sus.

⁷² Regulamentul (CE) nr. 1/2003 din 16 decembrie 2002 al Consiliului privind punerea în aplicare a normelor de concurență prevăzute la articolele 81 și 82 din tratat (JO 2003, L 1, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 167).

⁷³ A se vedea de exemplu Hotărârea din 10 septembrie 2013, G. și R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punctul 35), Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 75), și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punctul 41).

⁷⁴ Punctele 62-65 de mai sus din prezentele concluzii.

⁷⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punctul 38), și Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 75).

113. În opinia noastră și sub rezerva verificării de către instanța națională, nu s-a dovedit că dispozițiile procedurale naționale în discuție în prezenta cauză ar încălca cerințele privind echivalența și efectivitatea.

114. În ceea ce privește prima dintre aceste cerințe, ar trebui să observăm că prezenta cauză are ca obiect norme fiscale procedurale generale care nu sunt specifice TVA-ului. Astfel, cerința *echivalenței* este prin definiție îndeplinită.

115. Examinarea cerinței *efectivității* este mai complexă. Examinarea sa se suprapune de fapt cu aprecierea referitoare la conținutul material al dreptului la apărare⁷⁶.

116. În primul rând, trebuie să se facă o distincție clară între accesul la dosar ca atare, înțeles ca ansamblul *tuturor* documentelor și informațiilor aflate în posesia autorităților administrative, și accesul la documentele pe care se întemeiază decizia administrativă finală.

117. Accesul la documentele și informațiile care constituie temeiul unei decizii administrative este într-adevăr strâns legat de respectarea efectivă a dreptului la apărare, ca principiu general al dreptului Uniunii, și în special de dreptul de a fi ascultat. În temeiul acestui principiu, „destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la *elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia*”⁷⁷.

118. Relevanța dreptului de a fi ascultat a fost exprimată de Curte după cum urmează: „Regula [...] are drept scop ca autoritatea competentă să poată să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante. Pentru a asigura o protecție efectivă a persoanei sau a întreprinderii vizate, aceasta are ca obiect, printre altele, ca persoana sau întreprinderea respectivă să poată corecta o eroare sau să invoce anumite elemente privind situația sa personală pentru ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut”⁷⁸.

119. Considerăm că accesul definit ca atare la informațiile sau la documentele care constituie temeiul unei decizii administrative garantează în mod corespunzător și efectiv dreptul de a fi ascultat și astfel dreptul la apărare. El permite contribuabilului să își facă cunoscută poziția în ceea ce privește elementele-cheie care constituie temeiul deciziei administrative.

120. Mai mult, se mai poate adăuga că un asemenea schimb realizat în timp util și în mod corespunzător nu este doar în interesul contribuabilului. Este și în interesul administrației fiscale adoptarea unei decizii corecte pe baza tuturor informațiilor pertinente. Acest tip de schimb asigură un cadru de colaborare care permite o comunicare fluidă între particular și administrație.

121. Astfel, nu există dreptul de a vedea întregul dosar, ci mai degrabă dreptul de acces la informațiile sau la documentele esențiale care constituie temeiul deciziei administrative. În plus, în ceea ce privește elementul temporal care se traduce prin obiectul informațiilor, suntem de acord cu opinia Comisiei potrivit căreia trebuie să se distingă între faza de investigație, în cursul căreia sunt colectate informații,

76 A se vedea de exemplu afirmația Curții potrivit căreia cerințele privind echivalența și efectivitatea „reflectă” dreptul la apărare. A se vedea Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 52), și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punctul 42).

77 A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punctul 37), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 84) – sublinierea noastră.

78 A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13-C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 38 și jurisprudența citată).

și faza contradictorie⁷⁹. Prin urmare, în măsura în care asemenea documente nu constituie temeiul unei decizii, considerăm că în dreptul Uniunii nu există obligația de acordare a accesului la toate documentele și informațiile colectate în timpul fazei de investigare, chiar dacă este posibil ca informațiile colectate în faza preliminară menționată să fi contribuit la adoptarea ajustării propuse.

122. În sfârșit, trebuie să observăm că, după cum în mod corect susține Comisia, nu există, în opinia noastră, cerința de a furniza documentele sau informațiile pertinente *din oficiu*. Contribuabilii trebuie să acționeze cu diligența adecvată în cadrul procedurii care îi vizează. Cadrul procedural național trebuie să asigure căile necesare pentru ca persoana impozabilă să aibă acces la informațiile pertinente în cazul în care dorește, altfel spus la cerere⁸⁰.

123. În prezenta cauză, după cum susțin Comisia și guvernul român, dispozițiile aplicabile din dreptul național par să prevadă dreptul contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante înaintea luării deciziei [articolul 9 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală]. De asemenea, ele stabilesc dreptul de a fi informat și în special de a primi proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale [articolul 107 alineatul (2) din Codul de procedură fiscală].

124. În opinia noastră și sub rezerva verificării acestui aspect de către instanța națională, cadrul juridic în cauză nu pare să facă exercitarea dreptului de a fi ascultat imposibilă sau excesiv de dificilă. După cum am afirmat deja, revine atunci instanței naționale sarcina să stabilească dacă normele respective au fost respectate în cazul concret al reclamanților și dacă este posibil să existe alte elemente potențial problematice în practica administrativă națională⁸¹.

125. În sfârșit, în ceea ce privește argumentul reclamanților referitor la respingerea unor motive noi în etapa jurisdicțională, Curtea nu dispune de probe care să permită aprecierea corespunzătoare a chestiunii respective. Chestiunea menționată nu a fost invocată prin decizia de trimitere emisă de instanța de trimitere. Ea a fost invocată de reclamanți în cursul prezentei proceduri, dar a fost puternic contestată de guvernul român. În asemenea împrejurări, putem doar să reamintim că dreptul la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă implică faptul că instanțele care efectuează controlul legalității unor decizii ce constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii trebuie „să poată verifica dacă probele pe care se întemeiază această decizie nu au fost obținute și utilizate cu încălcarea drepturilor garantate de dreptul menționat și în special de cartă”⁸².

126. Date fiind constatările de mai sus, considerăm că la întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie să se răspundă după cum urmează: principiul general al respectării dreptului la apărare impune ca, în cadrul unei proceduri naționale de colectare a TVA-ului, o persoană să aibă acces, la cerere, la informațiile și documentele care constituie temeiul deciziei administrative care stabilește obligațiile sale privind TVA-ul.

79 Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctele 40 și 41).

80 Mai multe instrumente sunt în concordanță cu această opinie, de exemplu Rezoluția (77) 31 a Comitetului de Miniștri al Consiliului Europei privind protecția persoanelor în raport cu actele autorităților administrative (principiul II) sau Codul european al bune conduite administrative adoptat de Ombudsmanul European (articolul 22).

81 *Supra*, punctul 71 din prezentele concluzii.

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

V. Concluzie

127. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Curtea de Apel Cluj (România) după cum urmează:

„Principiul general al respectării dreptului la apărare impune ca, în cadrul unei proceduri naționale de colectare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană să aibă acces, la cerere, la informațiile și documentele care constituie temeiul deciziei administrative care stabilește obligațiile sale privind TVA-ul.”