



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

9 noiembrie 2017\*

„Trimitere preliminară – Principii generale ale dreptului Uniunii – Dreptul la o bună administrare și dreptul la apărare – Reglementare națională fiscală care prevede dreptul de a fi ascultat și dreptul de a fi informat în cursul unei proceduri administrative fiscale – Decizie de impunere a taxei pe valoarea adăugată emisă de autoritățile fiscale naționale fără a da acces contribuabilului la informațiile și la documentele care constituie temeiul deciziei menționate”

În cauza C-298/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 2 martie 2016, primită de Curte la 25 mai 2016, în procedura

**Teodor Ispas,**

**Anduța Ispas**

împotriva

**Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii J. Malenovský, M. Safjan (raportor), D. Šváby și M. Vilaras, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 mai 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Teodor Ispas și Anduța Ispas, de C. F. Costăș și de L. Sabou, avocați;
- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de E. Gane, de R. Mangu și de C.-M. Florescu, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de H. Stancu, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2017,

\* Limba de procedură: româna.

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Teodor Ispas și soția sa, doamna Anduța Ispas (denumiți în continuare „soții Ispas”), pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

### Dreptul românesc

- 3 În temeiul articolului 7 alineatul (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 863 din 26 septembrie 2005), în versiunea în vigoare la 25 aprilie 2012 (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”):

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

[...]”

- 4 Potrivit articolului 9 din acest cod, intitulat „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 quantumul 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.

[...]”

- 5 Articolul 43 din codul menționat, intitulat „Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal”, prevede:

„(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:

[...]

- (e) motivele de fapt;
- (f) temeiul de drept;

[...]

- (i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- (j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

[...]”

6 Articolul 101 din același cod, intitulat „Avizul de inspecție fiscală”, prevede:

„(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

7 Articolul 107 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Dreptul contribuabilului de a fi informat”, are următorul cuprins:

„(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.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(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.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.

[...]”

8 Articolul 109 din acest cod, intitulat „Raportul privind rezultatul inspecției fiscale”, prevede:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la articolul 107 alineatul (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

[...]”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

9 Soții Ispas, promotori imobiliari, au făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2011. Această inspecție a urmărit să verifice dosarele fiscale ale acestora și contabilitatea activităților lor în materie de tranzacții imobiliare, precum și modul de stabilire, de declarare și de achitare a obligațiilor lor fiscale.

10 În urma acestei inspecții fiscale, s-a stabilit că soții Ispas obținuseră de la Consiliul Local Florești cinci autorizații de construire și că apartamentele construite pe baza acestor autorizații fuseseră vândute începând din luna decembrie 2007.

11 Considerând că, prin cele 73 de contracte de vânzare pe care le-au încheiat, soții Ispas au desfășurat o activitate economică, întrucât aceste operațiuni aveau un caracter de continuitate, Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj a decis că ei au dobândit calitatea de persoane impozabile în scopuri de TVA și că operațiunile în cauză sunt impozabile în scopuri de TVA. Activitatea economică respectivă ar fi început la data angajării primelor cheltuieli pentru construirea imobilelor în cauză, iar nu la data vânzării acestora.

12 Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj a emis, așadar, la 25 aprilie 2012, două decizii de impunere, stabilind în sarcina fiecărui soț un quantum suplimentar de TVA de 513 489 de lei (RON) (aproximativ 114 000 de euro) și un quantum de 451 546 RON (aproximativ 100 000 de euro) cu titlu de dobânzi de întârziere, precum și un quantum de 7 860 RON (aproximativ 1 700 de euro) cu titlu de penalități de întârziere.

13 Soții Ispas au contestat aceste decizii de impunere la instanța de trimitere, Curtea de Apel Cluj (România). Prin cererile lor introductive, care au fost conexe de această instanță, soții Ispas invocă nulitatea respectivelor decizii de impunere pentru motivul că dreptul lor la apărare nu a fost respectat.

14 Soții Ispas consideră că, în loc să se mulțumească să îi invite la o discuție finală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj ar fi trebuit să le dea din oficiu acces la toate informațiile pertinente pe baza cărora a adoptat raportul de inspecție fiscală și a emis cele două decizii de impunere, pentru ca aceștia să fie în măsură să le conteste ulterior.

15 În aceste condiții, soții Ispas au solicitat instanței de trimitere să adreseze Curții o întrebare preliminară în această privință.

16 În observațiile sale referitoare la această cerere, Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj i-a invitat pe soții Ispas să indice documentele care, în opinia lor, ar fi trebuit să le fie comunicate.

17 Soții Ispas arată însă că nu solicită, în acest stadiu al procedurii principale, comunicarea de informații colectate în cursul procedurii de inspecție fiscală.

- 18 Ei ridică totuși problema consecințelor care decurg din faptul că, pe de o parte, au fost colectate informații și elemente de probă în afara cadrului inspecției fiscale și, pe de altă parte, accesul la aceste informații nu a fost permis în cadrul procedurii administrative prealabile. Aceștia ar dori să afle dacă o astfel de lipsă ar putea fi remediată prin acordarea accesului la aceste documente în cadrul procedurii jurisdicționale.
- 19 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții 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?”

### **Cu privire la admisibilitate**

- 20 Guvernul român și Comisia Europeană invocă inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară pentru motivul că decizia de trimitere nu indică suficient cadrul factual din cauza principală pentru a permite Curții să furnizeze un răspuns util. Pe de altă parte, în opinia guvernului român, instanța de trimitere nu ar fi demonstrat că întrebarea preliminară este utilă și pertinentă pentru soluționarea litigiului principal.
- 21 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinentă. Refuzul Curții de a statua asupra unei cereri de decizie preliminară adresate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal ori atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 16 iulie 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 22 Într-adevăr, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale presupune, astfel cum se subliniază la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții, ca această instanță să definească cadrul factual și normativ în care se înscriu întrebările adresate sau cel puțin să explice ipotezele de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (Hotărârea din 11 martie 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punctul 32, și Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 17).
- 23 În speță, astfel cum avocatul general a arătat la punctele 23 și 24 din concluzii, decizia de trimitere conține elementele de fapt esențiale, care efectiv au permis părților interesate să prezinte observații în fața Curții. În plus, deși decizia de trimitere nu identifică o anumită dispoziție din 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), obligațiile generale care decurg din directiva menționată sunt ușor de identificat, iar Curtea este în măsură să ofere un răspuns util instanței de trimitere.
- 24 În aceste condiții, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

## Cu privire la întrebarea preliminară

- 25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că impune ca, în cadrul unor proceduri administrative naționale de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, un particular să aibă acces la toate informațiile și la toate documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale.
- 26 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii, care își găsește aplicarea atunci când administrația își propune să adopte în privința unei persoane un act care îi cauzează un prejudiciu. 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. Această obligație revine administrațiilor statelor membre atunci când adoptă decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, chiar dacă legislația Uniunii aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 84 și jurisprudența citată).
- 27 Principiul general menționat se aplică în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care un stat membru, pentru a se conforma obligației, care decurge din aplicarea dreptului Uniunii, de a lua toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25), îi supune pe contribuabili unei proceduri de inspecție fiscală.
- 28 Deși este, prin urmare, necesar ca situația în discuție în litigiul principal să fie examinată în lumina principiului general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare, trebuie să se aibă în vedere în același timp autonomia de care dispun statele membre cu privire la organizarea procedurilor lor administrative.
- 29 Astfel, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, modalitățile procedurale destinate să asigure protecția drepturilor conferite contribuabililor de dreptul Uniunii sunt stabilite de ordinea juridică a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 8 martie 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 36).
- 30 În ceea ce privește principiul echivalenței, este cert că normele de procedură române aplicabile verificărilor obligațiilor în materie de TVA nu sunt specifice acestui domeniu, astfel încât o încălcare a principiului respectiv poate fi exclusă.
- 31 În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie arătat că cerința, amintită la punctul 26 din prezenta hotărâre, de a-și putea face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia presupune ca destinatarii acesteia să fie în măsură să ia cunoștință de elementele menționate.
- 32 În acest scop, astfel cum avocatul general a arătat la punctele 121 și 122 din concluzii, autoritățile fiscale naționale nu sunt supuse unei obligații generale de a oferi un acces integral la dosarul de care dispun și nici de a comunica din oficiu documentele și informațiile care stau la baza deciziei preconizate.



- 33 În cadrul unei proceduri de inspecție fiscală, prin care se urmărește să se verifice dacă contribuabilii s-au conformat obligațiilor lor în materie, este astfel legitim să se aștepte ca aceștia să solicite accesul la aceste documente și informații pentru ca, eventual, să furnizeze explicații sau să își susțină motivele față de punctul de vedere al administrației fiscale.
- 34 Respectarea efectivă a dreptului la apărare impune însă să existe o posibilitate reală de acces la respectivele documente și informații, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces.
- 35 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare nu constituie o prerogativă absolută, ci poate presupune restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite prin măsura în cauză și să nu constituie, în raport cu obiectivul urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere substanței înseși a drepturilor astfel garantate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, punctul 84, precum 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 42).
- 36 În această privință, în cadrul unei proceduri de inspecție fiscală și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, asemenea restricții, consacrate de reglementarea națională, pot viza printre altele protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional, cărora accesul la anumite informații și documente le poate aduce atingere.
- 37 Pentru a afla dacă în speță sunt respectate aceste cerințe care decurg din principiul efectivității, se impune aprecierea nu numai a conținutului normelor procedurale naționale relevante, ci și a aplicării lor concrete. Sarcina acestei aprecieri revine instanței de trimitere.
- 38 În sfârșit, în ceea ce privește îndoielile pe care le-au exprimat reclamantii din litigiul principal cu privire la întinderea controlului legalității unei decizii administrative în materie de TVA, instanța menționată este singura competentă să facă constatările necesare și să sesizeze, dacă este cazul, Curtea cu o cerere de decizie preliminară privind cerințele dreptului Uniunii aferente controlului menționat.
- 39 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 40 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente.**

Bay Larsen

Malenovský

Safjan

Šváby

Vilaras

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 9 noiembrie 2017.

Grefier  
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a treia  
L. Bay Larsen